

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**



**TESIS DOCTORAL**

**La armonización de la base imponible común consolidada del  
Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario  
español**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTORA

PRESENTADA POR

**Carmen Botella García-Lastra**

DIRECTORES

**Cristina García Herrera**  
**Pedro M. Herrera Molina**

Madrid, 2017

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**



**“La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español”**

**Tesis Doctoral**

**Dña. Carmen Botella García-Lastra**

**Directores:**

**Dña. Cristina García Herrera, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid**

**D. Pedro M. Herrera Molina, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia**

**Octubre, 2015**

## **INDICE:**

Resumen .....	1
Summary .....	4

## **INTRODUCCIÓN**

1 Planteamiento .....	6
2 La influencia del contexto económico .....	8
2.1 La globalización .....	9
2.2 La crisis económica .....	14
2.3 El Plan BEPS .....	16
2.4 ¿Debe seguir existiendo el Impuesto sobre Sociedades? .....	19
2.5 El Informe MIRRLESS .....	22
2.6 El informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español .....	24
3 El Plan de Acción de la Comisión .....	26
4 Recapitulación .....	30

## **CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA BICCIS**

1 Antecedentes .....	32
2 Opciones barajadas por la Comisión .....	33
3 Procedimiento de elaboración de la Propuesta .....	38
4 Delimitación del alcance de la Propuesta: Ámbito territorial, objetivo y Subjetivo.....	39
5 Objetivo y finalidad de la Propuesta .....	43
6 Reducir los elevados costes de cumplimiento .....	45
7 Atenuación de los problemas asociados a los precios de transferencia.....	50
8 Compensación de pérdidas sufridas por sociedades filiales en el extranjero o establecimientos permanentes .....	53

## **CAPÍTULO II. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, PRINCIPIOS APLICABLES Y RENTAS SUJETAS**

1 Planteamiento .....	57
2 Principios generales .....	61
3 Relaciones entre la base imponible y la contabilidad .....	64
4 Ámbito territorial de la base imponible .....	67
5 Periodificación y cuantificación de la base imponible .....	70
5.1 El principio del devengo en la Propuesta .....	70
5.2 Los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos en el ordenamiento español .....	74
6 Valoración de los ingresos y gastos .....	79
7 Determinación de los ingresos sujetos a tributación .....	82
7.1 Producto de las ventas y otras transmisiones de bienes y derechos.....	83
7.2 Intereses y Cánones .....	89
7.3 Donaciones .....	91
8 Conclusiones .....	92

## **CAPÍTULO III. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y RENTAS EXENTAS.**

1 Introducción .....	93
2 Ingresos exentos .....	98
2.1 Subvenciones .....	99
2.2 Rentas obtenidas con motivo de la transmisión de los activos gestionados en régimen de pool .....	100
2.3 Beneficios distribuidos percibidos y producto de la transmisión de Acciones .....	101
2.3.1 Alcance de la Propuesta .....	101
2.3.2 Alcance de la normativa española .....	105
2.3.2.1 Normativa del Impuesto sobre Sociedades .....	108
2.3.2.2 Normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes .....	111
2.4 Renta de los establecimientos permanentes en terceros países .....	115
3 Limitación del alcance de las exenciones previstas en el artículo 11.....	120
3.1 Exención progresiva .....	120

3.2 Cláusula de inversión .....	122
3.3 Exclusión de la exención prevista en el caso de transmisión de Acciones .....	124
4 Recapitulación .....	126

## **CAPÍTULO IV. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES.**

1 Planteamiento .....	129
2 Gastos deducibles .....	131
2.1 Planteamiento general .....	131
2.2 Tratamiento de los gastos y costes financieros.....	134
2.3 La deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades Español .....	143
3 Donativos deducibles .....	152
4 Tratamiento de las amortizaciones .....	158
4.1 Descripción general .....	158
4.2 Base de amortización .....	162
4.3 Sujeto que tiene derecho a amortizar.....	164
4.4 Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización .....	165
4.4.1 Amortización del inmovilizado a largo plazo.....	166
4.4.2 Amortización de los restantes elementos.....	168
4.5 Plazos de amortización .....	169
4.6 Activos no amortizables y amortizaciones excepcionales .....	170
4.7 Deducción por reinversión en activos de sustitución .....	171
5 Gastos no deducibles .....	172
5.1 Descripción general .....	172
5.2 Retribución de fondos propios y otras retribuciones al accionista.....	173
5.3 Gastos de representación .....	175
5.4 Impuestos pagados.....	175
5.5 Sobornos .....	177
5.6 Costes incurridos en la obtención de rentas exentas .....	180
6 Recapitulación .....	181

## **CAPÍTULO V. PÉRDIDAS**

1 Planteamiento .....	183
2 La compensación transfronteriza de pérdidas. Estado actual de la cuestión.....	186
3 Pérdidas dentro de una misma sociedad: el problema de las pérdidas registradas por establecimientos permanentes .....	187
4 Pérdidas dentro de un grupo de sociedades .....	191
5 La compensación de pérdidas en la Propuesta .....	193
5.1 Naturaleza de la compensación de pérdida.....	193
5.2 Alcance del artículo 43 de la Propuesta .....	195
5.2.1 Sujeto que puede realizar la compensación .....	196
5.2.2 Objeto de la compensación .....	197
5.2.3 Ámbito temporal y procedimiento para la compensación .....	198
5.2.4 Restricciones a la compensación .....	204
6 Conclusiones .....	205

## **CAPÍTULO VI. ASPECTOS RELEVANTES EN LA ENTRADA Y SALIDA DEL GRUPO**

1 Planteamiento .....	208
2 Entradas y salidas en un grupo ya constituido .....	214
3 Disposiciones relativas a la entrada en el grupo .....	215
3.1 Inmovilizado existente en el momento de incorporarse al grupo.....	215
3.1.1 Reconocimiento y valoración de activos y pasivos en el inicio del régimen. Regla general .....	215
3.1.2 Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización .....	218
3.2 Contratos a largo plazo .....	219
3.3. Provisiones y deducciones .....	221
4 Disposiciones relativas al abandono del régimen.....	224
4.1 Norma general relativa al abandono del régimen.....	224
4.2 Inmovilizado en el momento de abandonar el grupo.....	225
4.3 Inmovilizado intangible endógeno.....	229
4.4 Contratos a largo plazo y provisiones y deducciones en el momento de abandonar el régimen .....	230

## **CAPÍTULO VII. EL CONCEPTO DE GRUPO Y LAS REGLAS DE CONSOLIDACIÓN EN LA PROPUESTA BICCIS**

1 Planteamiento.....	232
2 Sociedades admisibles.....	234
2.1 Forma societaria.....	235
2.2 Tributación en el impuesto de sociedades.....	238
3 Requisitos para formar parte de un Grupo BICCIS.....	239
4 Accionistas minoritarios.....	251
5 Ejercicio de la opción por el régimen previsto en la Propuesta.....	253
6 El concepto de grupo en el Derecho Tributario español.....	255
6.1 Antecedentes .....	255
6.2 El concepto de grupo en el Código de Comercio.....	258
6.3 El grupo fiscal.....	259
6.4 Diferencias entre el grupo mercantil y el fiscal y entre el grupo fiscal y el grupo BICCIS.....	264

## **CAPÍTULO VIII. REORGANIZACIONES EMPRESARIALES**

1 Planteamiento.....	269
2 Las operaciones de reorganización en el ámbito de la Propuesta.....	270
3 Reorganizaciones dentro de un Grupo.....	275
4 Reorganizaciones de empresas que comportan que uno o varios grupos, o dos o más miembros de un grupo, pasen a formar parte de otro grupo.....	286
5 Fusión de dos o más sujetos pasivos principales.....	288
6 Terminación de un grupo.....	291
7 Relación existente entre la Propuesta y la Directiva 2009/133.....	294
8 Conclusiones.....	297

## **CAPÍTULO IX. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN**

1 Planteamiento.....	298
2 Método de consolidación.....	301
3 Homogeneización de las bases imponibles de las sociedades miembros del grupo objeto de consolidación.....	305

4 Eliminación de las operaciones intragrupo.....	309
5 Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las cuentas consolidadas .....	317
6 Retenciones y gravámenes en la fuente.....	318
7 Conclusiones.....	320

## **CAPÍTULO X. RELACIÓN CON ENTIDADES AJENAS AL GRUPO: ENTIDADES ASOCIADAS, TRANSPARENTES E HÍBRIDAS**

1 Introducción.....	322
2 Entidades transparentes .....	323
2.1 Tratamiento aplicable.....	323
2.2 Carácter y naturaleza de las entidades transparentes.....	330
3 Entidades híbridas.....	334
3.1 Planteamiento.....	334
3.2 Perspectiva de otros países.....	337
3.3 Soluciones propugnadas por la OCDE .....	340
3.4 La aplicación de los factores de la fórmula de reparto en el caso de rentas imputadas por entidades transparentes.....	342
4 Relaciones con entidades asociadas.....	347
4.1 Planteamiento general.....	347
4.2 Trascendencia de la calificación de una entidad como entidad asociada a Otra.....	352
5 Conclusiones.....	356

## **CAPÍTULO XI. CLÁUSULAS ANTIABUSO**

1 Planteamiento.....	356
2 Antecedentes.....	359
3 Cláusula general anti abuso (GAAR).....	360
3.1 Procedencia de esta regla.....	360
3.2 Alcance de la Cláusula general anti abuso (GAAR).....	362
3.3 Análisis de los elementos esenciales de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 80 de la Propuesta CCCTB.....	364
3.3.1 Requisitos exigidos.....	364



3.3.2 Excepción prevista para la aplicación de la cláusula antiabuso.....	373
3.3.3 Procedimiento para la aplicación de la cláusula general antiabuso.....	385
3.3.4 Relación entre las distintas cláusulas generales y las reglas específicas.....	387
4 Exclusión de las deducciones de intereses.....	387
4.1 Regulación.....	387
4.2 Antecedentes.....	390
4.3 Situación en España.....	391
4.4 Análisis del artículo 81 de la Propuesta.....	397
4.4.1 Antecedentes .....	397
4.4.2 Ámbito de aplicación .....	398
5 El régimen de las Sociedades Extranjeras Controladas.....	401
5.1 Regulación.....	401
5.2 Características generales del régimen.....	402
5.3 Regulación en España.....	404
5.4 Análisis de la regulación contenida en la Propuesta .....	409
6 Cláusula de inversión.....	413

## **CAPÍTULO XII. DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA**

1 Introducción.....	414
2 Principios a tener en cuenta a la hora de configurar los factores que integran la fórmula de reparto.....	418
3 Criterios a tener en cuenta en la definición de los factores.....	424
3.1 Los salarios como factor de la fórmula de reparto.....	424
3.2 La propiedad como elemento de la fórmula de reparto.....	425
3.3 Los ingresos por ventas como factor de reparto .....	425
4 Fórmula de reparto para la distribución de la base imponible consolidada.....	427
4.1 Definición de la fórmula.....	427
4.2 Forma de aplicación .....	432
4.3 Reflexión final.....	432
5 El factor mano de obra.....	434
5.1 Composición del factor mano de obra.....	434

5.2 Asignación de asalariados y salarios.....	436
6 El factor activos.....	437
6.1 Composición del factor activos.....	437
6.2 Asignación de activos.....	440
6.3 Valoración .....	441
7 El factor ventas.....	443
7.1 Composición del factor ventas.....	443
7.2 Asignación de las ventas.....	445
8 Regímenes especiales.....	447
9 Elementos deducibles de la cuota parte y determinación de la deuda tributaria.....	449
10 Régimen aplicable en España a los grupos fiscales que operan en el País Vasco y Navarra.....	453
10.1 Reglas generales de los Regímenes forales de Concierto y Convenio.....	453
10.2 Distribución de competencias en el Impuesto sobre Sociedades.....	456
10.3 Lugar de realización de las operaciones.....	459
10.4 Gestión e inspección del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.....	463
10.5 Régimen tributario de los grupos fiscales.....	464
11 Conclusiones.....	466

## **CAPÍTULO XIII. EL SISTEMA DE VENTANILLA ÚNICA. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

1 Introducción.....	468
2 Ejercicio de la opción.....	471
2.1 Contenido y plazos de la notificación.....	471
2.2 Control de la notificación de la opción.....	477
2.3 Efectos de la aceptación de la opción.....	481
3 Presentación de declaraciones fiscales.....	483
3.1 Contenido de la declaración fiscal.....	483
3.2 Forma de presentación de las declaraciones fiscales.....	485
4 Regularización de liquidaciones .....	490

4.1 Alcance.....	490
4.2 Plazos para dictar liquidaciones regularizadas.....	492
4.2.1 Plazo general.....	492
4.2.2 Plazo para la regularización de declaraciones incorrectas o gravemente negligentes.....	495
4.2.3 Plazo especial derivado de la resolución de recursos o conclusión de procedimientos amistosos.....	496
4.3 Regularización de liquidaciones.....	497
5 Auditorías.....	501
5.1 Concepto y alcance.....	501
5.2 La base de datos central.....	505
5.3 Responsabilidades de la autoridad tributaria principal.....	508
5.4 Fases del procedimiento de auditoría.....	509
5.4.1 Iniciación de actuaciones y duración de las mismas.....	509
5.4.2 Finalización de actuaciones.....	512
6 Colaboración entre las Administraciones tributarias. El intercambio de Información.....	517
7 Procedimientos de revisión de los actos administrativa dictados al amparo de la Propuesta. Reclamaciones y recursos.....	523
7.1 Desacuerdo entre Estados miembros.....	523
7.2 Recursos del sujeto pasivo principal.....	527
8 Conclusiones.....	531

## **CAPÍTULO XIV. IMPACTO ECONÓMICO DE LA PROPUESTA. EFECTOS PARA ESPAÑA**

1 Introducción.....	534
2 Tipos impositivos aplicables en la Unión Europea.....	535
3 Informe de la Comisión sobre valoración del impacto de la Propuesta.....	538
4 Informe de Ernst & Young sobre los efectos económicos y fiscales de la Propuesta BICCIS.....	550
5 Estudio de L. M. FARGAS sobre las consecuencias de la implantación de la BICCIS en la recaudación de los Estados miembros.....	554

6 Efectos para España.....	558
6.1 Estadísticas del Impuesto sobre Sociedades.....	558
6.2 Referencias a España en el trabajo de Domínguez Barrero y López Laborda.....	568
7 Conclusiones.....	569

## **CAPÍTULO XV. LA APROBACIÓN DE LA PROPUESTA Y SU PUESTA EN MARCHA**

1 Introducción.....	572
2 La opinión de los Estados miembros.....	573
3 La opinión del Parlamento Europeo.....	575
4 El dictamen del Consejo Económico y Social Europeo.....	582
5 La situación en el Consejo de la Unión Europea.....	586
6 La posible introducción de la BICCIS por el procedimiento de cooperación reforzada.....	587
7 Poderes delegados a la Comisión.....	593
7.1 Fundamento del otorgamiento de tales poderes.....	593
7.2 Poderes conferidos a la Comisión.....	594
7.2.1 Modificación de los anexos I y II.....	594
7.2.2 Definición de los impuestos no deducibles de la base imponible.....	595
7.2.3 Establecimiento de normas pormenorizadas en relación con las amortizaciones.....	597
7.2.4 Definición más precisa de las categorías de inmovilizado.....	598
7.2.5 Aplicación de la cláusula de salvaguardia del artículo 87.....	599
7.3 Ejercicio de los poderes otorgados a la Comisión.....	600
8 Cuestiones relacionadas con la posible transposición de la Directiva BICCIS.....	601
9 Conclusiones.....	604

## **CAPÍTULO XVI. VALORACIÓN Y CONCLUSIONES .....605**

<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>609</b>
--------------------------	------------

## **“La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español”**

### **Palabras clave:**

Impuesto sobre Sociedades

Armonización

Base imponible consolidada común

### **RESUMEN**

El 16/03/2011 la Comisión Europea aprobó la propuesta de Directiva del Consejo (COM (2011) 121 final) relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)

Según su Exposición de Motivos, el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al crecimiento en el mercado único ya que *“al no existir una normativa común en el ámbito del impuesto sobre sociedades a menudo la interacción de los regímenes fiscales nacionales provoca una tributación excesiva y una doble imposición que hace que las sociedades tengan que soportar cargas administrativas onerosas y elevados costes de cumplimiento en materia tributaria.”*

El enfoque común propuesto constituye una iniciativa importante en la senda hacia la supresión de los obstáculos a la plena realización del mercado único pero no supone la armonización de los tipos impositivos lo que, a juicio de la Comisión, permitiría mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior. En la medida en que se prevé la compensación de pérdidas a escala transfronteriza, reduciría la base imponible común si bien, según la Comisión, el método de amortización del inmovilizado permitiría paliar, en parte, este efecto.

La gran ventaja para los grupos de empresas consistiría en aplicar un único conjunto de normas fiscales en toda la Unión y tratar con una sola Administración Tributaria (ventanilla única); por ello, a la ventaja de la compensación de las pérdidas transnacionales se añadiría la de la reducción de los costes de cumplimentación del impuesto sobre sociedades y la eliminación de los precios de transferencia en operaciones intragrupo, por efecto de la consolidación contable.

Hay que destacar, por último, el carácter facultativo con el que se concibió la aplicación de este régimen, lo que comportaría que las Administraciones nacionales tuviesen que gestionar dos regímenes fiscales diferentes, el nacional y el BICCIS.

La consolidación constituye el núcleo de la Propuesta presentada por la Comisión, en cuanto que posibilita la compensación transfronteriza de pérdidas, el sistema de ventanilla única y el reparto de la base imponible consolidada del grupo de acuerdo con

una fórmula de reparto que permitiría distribuir la base imponible consolidada común entre los Estados miembros en función de unos factores que tienen en cuenta las ventas, los activos y el trabajo, tomando en consideración el número de asalariados y el importe de las retribuciones satisfechas a los mismos, al objeto de aplicar a la parte asignada a cada Estado miembro, en función de los factores existentes en su territorio, el tipo de gravamen previsto en cada uno de dichos Estados.

Transcurridos, sin embargo, más de cuatro años desde su aprobación por la Comisión, los Estados no han conseguido ponerse de acuerdo en torno a este proyecto. Su desmesurada extensión, 136 artículos, la complejidad de las materias tratadas, su carácter facultativo y las pérdidas recaudatorias que su aprobación podría representar para los Estados miembros, junto con el importante cambio de enfoque que el proyecto BEPS ha supuesto al poner de manifiesto las agresivas prácticas tributarias empleadas por los grandes grupos multinacionales, han obligado a la Comisión a replantearse los objetivos y el contenido de su Propuesta.

En estas circunstancias y, estando ya próximo el final de nuestro trabajo, con fecha 17 de junio, la Comisión ha lanzado un plan de acción para reformar el Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de conseguir un impuesto más justo y más eficiente en el ámbito de la Unión Europea, para lo cual propone relanzar la Propuesta BICCIS, una vez revisada con las observaciones que se han ido produciendo a lo largo del proceso. Además, para que tenga éxito, se pretende su introducción por etapas de forma que, en una primera etapa se armonice la base imponible y, en una etapa ulterior, se proceda a la aprobación de la consolidación, de forma que todos los Estados puedan sumarse al proyecto y dar respuesta a los grandes retos que el contexto actual, sumamente dinámico y complejo, plantea.

En este contexto, la BICCIS aparece como una solución global al traslado de beneficios ya que la base común suprimiría, según indica la Comisión en su reciente comunicación, las disparidades existentes entre los sistemas nacionales que suelen explotar los planificadores fiscales agresivos y eliminaría la posibilidad de utilizar los regímenes preferenciales para el traslado de beneficios, así como la posibilidad de manipular los precios de transferencia, ya que no se contabilizarían las operaciones dentro de un mismo grupo y los beneficios consolidados del grupo se repartirían aplicando una fórmula.

La BICCIS también podría ser un instrumento útil para reducir el sesgo a favor del endeudamiento y debería introducir una transparencia total sobre el tipo impositivo efectivo de cada país, lo que reduciría las posibilidades de competencia fiscal perjudicial y representaría una respuesta uniforme de los Estados miembros con la que hacer frente a las empresas extranjeras controladas. De esta forma, podría afrontar con eficacia los retos actuales en materia de fiscalidad de las empresas.

De momento, solo se conocen esas directrices generales y la Propuesta no ha sido todavía reemplazada por una nueva, si bien la Comisión ha avanzado el carácter

obligatorio de la misma, aunque el perfil de las entidades destinatarias de la misma no está definido todavía con precisión.

No obstante, la Propuesta ha servido para abrir un importante debate en torno al papel actual del impuesto sobre sociedades y, en nuestro ordenamiento, la reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ha tenido en cuenta muchos de sus preceptos.

En todo caso, en nuestro trabajo hemos procurado, en la medida de lo posible, partiendo de un estudio en profundidad de la Propuesta aprobada por la Comisión, analizar sus ventajas e inconvenientes y los elementos que habría que tomar en consideración en su próxima revisión haciendo especial referencia a su incidencia en nuestro ordenamiento.

“The Harmonization of the Common Consolidated Corporate Tax and its incidence in the Spanish taxation system.”

**Key Words:**

Corporate Tax

Harmonization

Common Consolidated Corporate Tax Base

**Summary:**

The European Commission approved on 16/03/2011 the Proposal for a Council Directive, (COM (2011) 121 final), on a Common Consolidated Corporate Tax Base, (CCCTB).

According to the Explanatory Statement, the goal of setting up a common consolidated corporate tax base, (CCCTB), was to overcome some of the main obstacles to growth in the single market “since no common normative exists in the area of corporate taxation the interaction of the national tax systems frequently causes excessive taxation and double taxation that make s corporations support costly administrative expenses and high tax compliance costs.”

The proposed common approach is an important initiative on the path towards removing the obstacles to completely achieve the single market but it does not involve the harmonization of tax rates, which, in the opinion of the Commission, would maintain some degree of tax competition within the home market. In as much as the offset cross-border losses are anticipated, it would reduce the common tax base although, according to the Commission, the method of depreciation and amortization would offset, in part, this effect.

The big advantage for the groups of corporations would consist of applying just one set of tax regulations in the entire EU and dealing with a single Tax Authority, (one-stop approach); thus, adding the offset of transnational losses to compliance with corporate taxation and the elimination of transfer costs in intra-group transactions as a result of accounting consolidation.

Lastly, we should note the discretionary character with which the application of the scheme was devised, which would entail national Authorities managing two different tax regimes, both the national regime and the CCCTB.

Consolidation is the core of the proposal submitted by the Commission, insofar as it facilitates cross-border loss relief, the one-stop approach system and sharing the consolidated tax base of the group according to a sharing formula that would distribute the common consolidated tax base between Member States on the basis of factors that take into account sales, assets and employment, bearing in mind the number of employees and the amount of remuneration paid to them, in order to apply the part assigned to each



member State, in accordance with factors within their territory, the tax rate projected for in each of said States.

However, after more than four years since its approval by the Commission, the Member States have failed to reach agreement on this project. Its disproportionate extension, 136 articles, the complexity of the issues discussed, its discretionary character and the tax collection losses that its approval could represent for Member States, along with the important change of focus that the Base Erosion and Profit Sharing Project, (BEPS), has meant by revealing the aggressive tax practices employed by large multinational groups, have forced the Commission to rethink the objectives and content of its proposal.

In these circumstances, and as the end of our work is drawing closer, June 17, the Commission has launched an action plan to reform Corporate taxation in order to achieve a more efficient and fair tax in the European Union, for which they propose reviving the CCCTB proposal, once they have gone over the observations that have been occurring throughout the process. Moreover, to be successful, they plan to introduce step by step so that, in a first stage, the tax base can be harmonized and in a later stage, they can go on to the approval of the consolidation so that all the States can join the project and respond to the great challenges that the current, extremely dynamic and complex context poses.

In this context, the CCCTB appears as a comprehensive solution to the profit shifting since the common base would be eliminated, according to the Commission in its recent communication, as would the existing disparities between the national systems that often exploit aggressive tax planners. It would also eliminate the possibility of using preferential systems to transfer profits as well as the possibility of manipulating transfer prices since no transactions would be accounted for within the same group and the group's consolidated profits would be distributed according to a distribution formula.

The CCCTB could also be an advantageous instrument to reduce debt bias in favour of indebtedness and should introduce full transparency each individual country's effective tax rate, which would reduce the chances of harmful tax competition and represent a uniform response of the Member States to deal with controlled foreign companies. Thus, it could effectively deal with the current challenges in the field of corporate taxation.

Only these general guidelines are known for now and the proposal has not yet been replaced by a new one even though the Commission has advanced the mandatory nature of the same, even though the profile of the target entities of the same has not yet been accurately defined.

However, the proposal has served to open a major debate on the current role of corporate tax and, in our system, the recent Law 27/2014, of November 27th, on Corporate Tax has taken into account many of their precepts.

In any case, in our work we have tried, as far as possible, based on a detailed study of the Proposal adopted by the Commission, to analyze its strengths and weaknesses and the elements that should be taken into consideration at its upcoming review making specific reference to its impact on our system.

## INTRODUCCIÓN

### 1. Planteamiento

La aprobación por la Comisión de la Unión Europea de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) con fecha 18 de marzo de 2011<sup>1</sup> es el fruto de largos años de trabajo que arrancan en el año 2001 cuando emitió la *Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada de impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria”*<sup>2</sup>, que fue seguida, en el año 2003, de la *Comunicación “Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas y retos pendientes”*<sup>3</sup>.

En dichas comunicaciones la Comisión destacaba la necesidad de adaptar la tributación de las empresas en la Unión Europea al nuevo panorama económico, así como la necesidad de lograr un mercado interior más eficiente, sin obstáculos fiscales entre los que se encuentra la existencia de diversas normativas no armonizadoras reguladoras del impuesto sobre sociedades en los Estados miembros.

Tras el intenso trabajo del grupo de expertos de las Administraciones fiscales de los Estados miembros y la presencia del sector privado y de las universidades, la Propuesta, pese a las opiniones en su contra que habían manifestado algunos Estados miembros, comenzó a ser analizada por el Grupo de trabajo de alto nivel del Consejo en el que se ha ido revisando el texto con bastante lentitud pues es muy grande el desafío que su aprobación supone y muchos los riesgos que los Estados pueden correr, sobre todo desde el punto de vista recaudatorio y también de la opinión pública si el proyecto fracasara.

De ahí que, la autora de estas líneas, tras llevar trabajando en esta materia con seriedad desde enero de 2013, había llegado a la convicción de que, dados los obstáculos formulados por los Estados miembros, resultaba harto difícil que la Propuesta pudiera ser aprobada en el corto plazo, si bien la posibilidad de que se llegara a aprobar por el procedimiento de cooperación reforzada parecía cada vez más realista, dado que conseguir la unanimidad se antojaba una tarea casi imposible.

Por ello, y como todo proyecto normativo es hijo de su tiempo aunque la realidad vaya siempre por delante, queremos introducir el trabajo al que nos hemos dedicado, el estudio de la Propuesta y, en su caso, sus repercusiones en nuestro país, describiendo el contexto actual en el que dicha Propuesta se inserta, tanto en lo que se refiere a la situación económica, de fuerte crisis económica y necesidad de políticas de ajuste, como a las grandes incertidumbres que en el ámbito internacional se ciernen debido a la cada vez más creciente globalización y competencia fiscal que hace que las normas tributarias

---

<sup>1</sup> Expediente 7263/11 FISC 23

<sup>2</sup> COM (2001) 582

<sup>3</sup> COM (2003) 726

no gocen de la estabilidad necesaria para lograr un cumplimiento adecuado y la aceptación social de las mismas.

Esta situación ha hecho reaccionar a los organismos internacionales. La OCDE ha lanzado la iniciativa BEPS, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”<sup>4</sup> y el “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” en el que propone una serie de recomendaciones para introducir la coherencia internacional en el impuesto de sociedades, reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales, así como garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad.

Asimismo, se han divulgado importantes estudios en los que se analizan las posibles fórmulas para dar mayor coherencia y viabilidad al impuesto de sociedades en el contexto internacional en el que se inserta, entre las que destacamos el Informe MIRRLESS<sup>5</sup> que, aunque realizado por encargo del Instituto de Estudios Fiscales británico para analizar la situación tributaria del Reino Unido y sus posibilidades de reforma, ha tenido una amplia repercusión internacional.

En España, el informe del Comité de Expertos para la reforma del sistema tributario español<sup>6</sup>, de febrero de 2014, ha planteado diversas medidas pensadas para que dicho impuesto resulte más eficiente y, finalmente, la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>7</sup>, ha efectuado una revisión global de dicha figura impositiva con el fin de dar un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español, tener en cuenta las circunstancias internacionales y situar, como indica la Exposición de Motivos, a ese impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

A todos estos aspectos queremos referirnos antes de entrar en el examen del contenido de la Propuesta y sus antecedentes pues, no cabe duda, de que el contexto actual será tenido en cuenta, tanto por la Comisión, a la hora de revisar el texto de su Propuesta, como por los Estados miembros en el momento de decidir su posición al respecto así como su interrelación con el resto de su sistema tributario y con la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a los contribuyentes que, si se llegase a aprobar, podrían acogerse a la misma.

En estas circunstancias y, estando ya próximo el final de nuestro trabajo, con fecha 17 de junio, la Comisión ha lanzado un plan de acción para reformar el Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de conseguir un impuesto más justo y más eficiente en el ámbito de la Unión Europea, para lo cual propone relanzar la Propuesta BICCIS, una vez revisada con las observaciones que se han ido produciendo a lo largo del proceso.

---

<sup>4</sup> OCDE (2013), Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

<sup>5</sup> J. MIRRLEES “Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees”, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2013.

<sup>6</sup> “Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema fiscal”, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, febrero de 2014.

<sup>7</sup> B.O.E del 28.11.2014

Además, para que tenga éxito, se pretende su introducción por etapas<sup>8</sup> de forma que todos los Estados puedan sumarse al proyecto y dar respuesta a los grandes retos que el contexto actual, sumamente dinámico y complejo, plantea.

Por ello y, dada la complejidad del panorama tributario en la actualidad, no podríamos entrar en el estudio de esa Propuesta sin analizar antes el contexto en el que la misma se inserta en el presente y que, posiblemente, difiera bastante del que había en el momento en que se iniciaron los trabajos para su elaboración.

## 2. La influencia del contexto económico

Según indica SANZ GADEA<sup>9</sup> *“Una vía para explorar el futuro del Impuesto sobre Sociedades es reflexionar sobre el estado y situación actual del mismo, las causas y efectos de ese estado y situación, y las medidas idóneas para superarlo.”*

Al respecto y, aunque el citado autor señala que no ha seguido ese procedimiento a la hora de elaborar la Propuesta, sí añade:

*“El futuro del Impuesto sobre Sociedades se amasa, en medida no desdeñable, en los foros e instancias de poder y autoridad internacionales. Ningún país se siente capacitado para establecer regulaciones que entren en competencia con los principios y criterios que configuran el marco de lo aceptado y aceptable en materia de imposición sobre los beneficios. Ahora bien, tales principios y criterios no son inmutables. Precisamente lo que caracteriza la escena internacional en el momento presente es un intenso debate del que, eventualmente, podría resultar una modificación de esos principios y criterios. Así, la vía elegida para reflexionar sobre el futuro del Impuesto sobre Sociedades discurre por las sendas del debate internacional.”*

Por su parte ALBI IBÁÑEZ<sup>10</sup> señala que pese a los retos tradicionales<sup>11</sup> a los que se enfrenta el impuesto de sociedades, hay que añadir que, en la actualidad, tras la globalización, resulta imposible conocer el impuesto y sus efectos económicos sin centrar también la atención en sus retos internacionales. Al respecto, añade:

*“Han surgido nuevos retos o problemas en el Impuesto sobre Sociedades. La competencia fiscal entre Estados altera las decisiones de localización internacional de las empresas, y las transferencias de beneficios efectuadas por multinacionales, en búsqueda de una carga global menor, junto con los temas de tributación de*

---

<sup>8</sup> “Step-by-step approach”

<sup>9</sup> E. SANZ GADEA “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” en la obra colectiva dirigida por E. SANFRUTOS GAMBÍN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, *“Impuesto sobre Sociedades”*, EY Abogados, Thomson Reuters, Aranzadi, 2013, Tomo I, p. 227

<sup>10</sup> E. ALBI IBÁÑEZ “Reforma fiscal”, Civitas, Thomson Reuters, Pamplona 2013, pp. 118 y ss

<sup>11</sup> Según ALBI IBÁÑEZ los retos tradicionales consisten en que: “La tributación societaria distorsiona el nivel de inversión empresarial, fomenta el endeudamiento frente a la emisión de acciones, favorece la creación de reservas y tiende a inducir el uso de la forma societaria en la realización de actividades económicas por parte de las personas físicas.”

*accionistas y de los impuestos sobre no residentes, han complicado el gravamen y motivado reformas en el mismo y en su gestión.”*

Como señala la Comisión de la Unión Europea<sup>12</sup> *“Europa necesita un marco para una imposición justa y eficaz de los beneficios empresariales con el fin de distribuir las cargas fiscales de manera equitativa, promover el crecimiento sostenible y la inversión, diversificar las fuentes de financiación de la economía europea y reforzar su competitividad.”* Ya no sólo se espera del Impuesto sobre Sociedades que contribuya a un reparto justo de las cargas tributarias, sino que también se espera que promueva el crecimiento y la inversión y refuerce la competitividad de la economía, todo ello en un contexto absolutamente cambiante y en el marco de una economía global en el que las transacciones internacionales son cada vez mayores y en el que las decisiones de un Estado<sup>13</sup> influyen en la localización de las empresas afectando así a los recursos de otros Estados.

## **2.1 La globalización**

Lo primero que caracteriza al panorama económico actual es la globalización del contexto internacional.

CALDERÓN CARRERO<sup>14</sup> define la globalización<sup>15</sup> indicando que:

*“El denominado fenómeno de la globalización se refiere a la creciente interdependencia existente entre los diferentes países o Estados como resultado de la intensificación del volumen y tipos de operaciones transnacionales sobre bienes, servicios y flujos de inversión y capital, así como de la rápida y amplia transmisión de la tecnología y desarrollo de las comunicaciones.”*

Este fenómeno económico tiene su reflejo, entre otros, en el ámbito tributario en el que, como consecuencia de esas increíbles transformaciones, ha quedado de manifiesto que la mayoría de las reglas fiscales existentes en los diferentes ordenamientos nacionales, al menos los correspondientes a los Estados miembros de la OCDE, *“han sido formuladas en y para un mundo que ha dejado de existir”*<sup>16</sup> en cuanto que responden a un contexto económico donde el comercio entre los Estados miembros estaba controlado y limitado y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también muy escasa importancia, por lo que tales reglas estaban configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado.

---

<sup>12</sup> COM (2015)302 final, “Un sistema de imposición de las sociedades más justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”

<sup>13</sup> Véase al respecto, la decisión de la Comisión de Ayuda Estatal SA 38373 (2014/C) (ex 2014/NN), Presunta ayuda a Apple, C369/22 de 17.10.2014

<sup>14</sup> J. M. CALDERÓN CARRERO, “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos de trabajo* nº20/06, Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>15</sup> Citando a UCKMAR (1998) y a GUTTENTAG (2001)

<sup>16</sup> Así lo advierte CALDERÓN CARRERO, citando a Mc LURE 2001 y TANZI 2002.

En un sentido similar señala la Comisión de la Unión Europea<sup>17</sup>: *“Las normas actuales en materia de fiscalidad de las empresas ya no se ajustan al contexto moderno. Los ingresos de las empresas se gravan a escala nacional, pero el entorno económico se ha hecho más globalizado, móvil y digital. Los modelos de actividad y las estructuras de las empresas se han vuelto más complejos, con lo que es más fácil trasladar beneficios. Esto ha hecho más difícil determinar qué país se supone que debe gravar la renta de una empresa multinacional.”*

Pocos años atrás, en un contexto económico relativamente cerrado, los Estados apenas se veían constreñidos o limitados a la hora de configurar su sistema fiscal, por lo que la legislación tributaria era concebida teniendo en cuenta factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre las operaciones internas y no transnacionales, por lo que el legislador no se veía limitado por razones de “competitividad internacional” a la hora de configurar el sistema tributario y las autoridades nacionales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación de las normas tributarias sin necesidad de ser asistidas en su labor por autoridades fiscales de Estados extranjeros.

Sin embargo, como señala CALDERÓN CARRERO<sup>18</sup>, uno de los principales efectos de la globalización económica reside en la limitación del poder soberano de los Estados para definir autónomamente y sin condicionantes externos su sistema y ordenamiento tributario. Esto ha generado dos grandes efectos, una progresiva reducción de la carga fiscal sobre las rentas de capital y sobre la renta empresarial mediante la reducción de los tipos de gravamen del impuesto de sociedades<sup>19</sup>, así como una reducción sobre las cargas fiscales de las rentas volátiles o de difícil localización que ha afectado a la estructura o composición del sistema tributario comportando la necesidad de incrementar la presión fiscal sobre otras rentas no susceptibles de fácil deslocalización.

Por su parte, la Asamblea Nacional Francesa, en informe elaborado por la Comisión de Finanzas, Economía General y Control Presupuestario sobre la optimización fiscal de las empresas en un contexto internacional<sup>20</sup>, señala a las diferencias de legislación existentes entre los Estados y, en particular, su nivel de presión fiscal, como las causas determinantes de las estrategias de planificación fiscal puestas en marcha por las empresas multinacionales.

A su vez, el Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado norteamericano ha llevado a cabo una serie de audiencias a importantes empresas multinacionales estadounidenses y ha llegado a la conclusión de que las multinacionales estadounidenses están desviando billones de dólares de impuestos nacionales empleando complejas estructuras y transacciones con la finalidad de explotar al máximo los agujeros del sistema tributario, incluyendo el denominado *“check the box”*, para eludir

---

<sup>17</sup> Doc. cit. p. 2

<sup>18</sup> J. M. CALDERÓN CARRERO, “La incidencia de la globalización ...” p.8

<sup>19</sup> Un 25 % en los últimos 10 años según indica CALDERÓN CARRERO.

<sup>20</sup> « Rapport d’information déposé en application de l’article 145 du Règlement en conclusion des travaux d’une mission d’information sur l’optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international », de 10 de julio de 2013, boletín nº 1243.

el pago de impuestos y desviar sus beneficios a territorios *offshore* o donde exista una muy baja tributación<sup>21</sup>.

En el mismo sentido la Comisión de la Unión Europea advierte que: *“Algunas empresas están aprovechando esta situación para reorientar artificialmente los beneficios a los países con la fiscalidad más baja y reducir al mínimo su contribución fiscal global. Ha causado malestar social el hecho de que algunas multinacionales rentables pagan muy pocos impuestos sobre sus beneficios, mientras que muchos ciudadanos se ven fuertemente afectados por los esfuerzos de ajuste presupuestario. Esta percepción de falta de equidad amenaza el contrato social entre los Gobiernos y los ciudadanos, y puede incluso afectar al nivel general de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Existe una necesidad urgente de combatir estas prácticas fiscales abusivas de algunas empresas y revisar las normas sobre el impuesto de sociedades a fin de luchar mejor contra la planificación fiscal agresiva.”*

A las diferencias existentes entre los ordenamientos nacionales se añaden las imperfecciones del derecho internacional ya que, a fin de evitar la doble imposición, los Estados han desarrollado una extensa red de convenios bilaterales<sup>22</sup> que, paradójicamente, permiten a ciertas empresas beneficiarse de dobles no imposiciones así como elegir los Estados de implantación para beneficiarse de diferentes convenios fiscales. Esta práctica del *treaty shopping* resulta muy atractiva por el hecho de que ciertos Estados, algunos de ellos de la Unión Europea, permiten derivar, libres de impuestos, los resultados obtenidos hacia paraísos fiscales<sup>23</sup>.

Según el citado informe del Senado francés, la optimización fiscal se ve también favorecida por la elección de las modalidades de financiación y, en particular, por las de carácter híbrido. Con todo, los precios de transferencia son, sin duda, el principal factor de la optimización, ya que los flujos intragrupo representan en torno al 60% del comercio mundial, por lo que la valoración de los mismos resulta realmente difícil de controlar, sobre todo en lo que concierne a la valoración de los intangibles, lo cual resulta más acuciante en el marco de la economía digital ya que en este último sector la presencia de los establecimientos permanentes de las sociedades no residentes resulta más difícil de apreciar y poner de manifiesto y, por tanto, de someter a gravamen las rentas obtenidas en los países en los que operan de manera efectiva.

Ahondando en los problemas que plantea en la práctica el fenómeno de la globalización señala SERRANO ANTÓN<sup>24</sup> que la planificación fiscal que caracteriza a las situaciones derivadas del contexto de la globalización, da lugar a la transferencia de residencia a jurisdicciones más favorables, lo que unido a las reflexiones del TJUE sobre la cada vez más inoperante distinción entre residentes y no residentes en un contexto comunitario

---

<sup>21</sup> United States Senate, Permanent Subcommittee on Investigations “Offshore Profit Shifting and the U:S Tax Code”

<sup>22</sup> En torno a 3.000 según la OCDE

<sup>23</sup> En las páginas 71 a 77 del citado informe se explica el funcionamiento del doble irlandés y el sándwich holandés que, mediante un montaje de tres sociedades, permiten derivar hacia Bermudas libres de impuestos las rentas obtenidas en Holanda como consecuencia de los pagos por cánones satisfechos desde Irlanda.

<sup>24</sup> F. SERRANO ANTÓN, “Reformulación de los principios de sujeción fiscal” *Documentos de trabajo* nº 18/06, Instituto de Estudios Fiscales.

que puede también trasladarse al ámbito de las personas jurídicas<sup>25</sup>, conduce a una convergencia de la tributación entre residentes y no residentes. Al respecto, indica<sup>26</sup> que, en un mundo globalizado como el actual, la aplicación del principio de residencia parece poco realista, entendida como modo de localización de personas, ya que reduce la realidad a una sola dimensión, cuando es posible encontrar situaciones de pluri-residencia, mientras que el principio de territorialidad reconoce la pluri-localización de las rentas, actividades y bienes.

No obstante, la distinción entre uno y otro principio nunca había sido del todo tajante ya que, como había advertido FALCÓN Y TELLA<sup>27</sup>, *“aunque la legislación interna de los Estados está orientada cada vez más hacia el criterio de combinar la fuente con el gravamen de los residentes por su renta mundial, este último criterio tiende a neutralizarse a través de los mecanismos de exención, al menos entre los países pertenecientes a una misma zona de integración. Y en efecto, solo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así distorsiones de origen fiscal en la localización de las inversiones.”*

Lo cierto es que, como señala SERRANO ANTÓN, la globalización de la renta disminuye la capacidad de la Administración tributaria de liquidar y comprobar de forma precisa las rentas generadas por un contribuyente, por lo que limitarse al control y a la comprobación de la renta interna es infinitamente mucho más fácil y simple que realizar esas labores con rentas producidas en el extranjero. También advierte que son las distintas oportunidades económicas y fiscales las que producen al final que los contribuyentes inviertan en el extranjero por lo que, como indica el referido autor, aparecen dos problemas: *“dificultad en la comprobación y control de las rentas generadas en el extranjero, por un lado; y, por otro, la competencia fiscal entre los Estados. Difícilmente en un futuro puede sobrevivir el principio de renta mundial con los problemas que aquí se plantean.”*<sup>28</sup>

Estas circunstancias están conduciendo, como señala CALDERÓN CARRERO<sup>29</sup>, a que la *“globalización esté reconfigurando progresivamente los ordenamientos tributarios, de suerte que éstos se están transformando desde un punto de vista formal y material. Tal proceso de transformación está inacabado, de suerte que en la hora actual sería aventurado arriesgar el horizonte de los nuevos ordenamientos tributarios. Lo único cierto es el cambio.”*

Por nuestra parte, estamos totalmente de acuerdo con esta conclusión, sin que el tiempo transcurrido entre la fecha de dicho trabajo, 2006, y el momento actual, 2015, permita afirmar que el proceso de cambio ha concluido, sino que, más bien, podríamos decir que se ha acelerado sin que podamos aventurar cual será el escenario al que nos conducirá.

<sup>25</sup> El autor citado hace referencia en este punto, p. 27/36, a la Sentencia 270/1983 que sobre la base del concepto de sede social edificó la doctrina de la no discriminación para las personas jurídicas

<sup>26</sup> Citando a GUTMANN

<sup>27</sup> R. FALCÓN Y TELLA, Correlatoría del tema “La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración”, XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, Uruguay, 1996.

<sup>28</sup> F. SERRANO ANTÓN, “Reformulación de los principios...” p.29

<sup>29</sup> J. M. CALDERÓN CARRERO, “La incidencia de la globalización ...” p.21



El fenómeno de la globalización afecta a todos los órdenes, de ahí que CAZORLA PRIETO<sup>30</sup> analice, dentro del fenómeno de la globalización económica, las consecuencias de la globalización financiera acrecentada por la enorme movilidad del capital que se fragmenta en todo tipo de instrumentos financieros que, además, son idóneos para circular por las vías de la contratación electrónica, así como por la hipertrofia del sector financiero y el desarrollo de la denominada *“industria financiera”* que ha traído consigo *“la proliferación una multitud de entidades dedicadas a fomentar los movimientos financieros como medio para conseguir beneficios.”*

Al respecto, el citado autor constata una clara asimetría en la relación del desarrollo de la globalización financiera con las estructuras orgánicas que la gobiernan advirtiéndolo de su crítico estado: *“el primer elemento, hipertrofiado, y el segundo, raquítico ante la dimensión cobrada por lo que tendría que gobernar.”*

Asimismo, señala que la crisis económica en curso ha puesto de relieve de una manera estridente las insuficiencias y carencias de lo que el autor viene a denominar la arquitectura institucional del gobierno la globalización financiera, pues *“la crisis institucional ha puesto de manifiesto las carencias y limitaciones institucionales del orden económico internacional, especialmente en el ámbito financiero. Los cambios derivados del rápido ritmo de globalización e innovación financieras han dejado obsoletas las actuales estructuras de coordinación y las competencias de las instituciones.”*<sup>31</sup>.

El proceso de adaptación a este estado de cosas ha traído consigo el fortalecimiento del papel y las funciones de alguno de los organismos ya existentes, el nacimiento de algunos, singularmente dentro de la Unión Europea y el relajamiento a una posición más secundaria y complementaria de otros.

También las funciones que desempeñaban los organismos del gobierno financiero globalizador han sufrido una transformación en consonancia con las necesidades del momento. Todo ello ha hecho que cada vez se aprecie con mayor nitidez *“la diferencia entre el plano político o de la toma de decisiones de carácter general que incumbe a ciertos organismos, y el plano de su ejecución, más propio de los Estados y de lo que hemos llamado administración financiera internacional.”*

En este contradictorio contexto, sintetiza CARBAJO VASCO<sup>32</sup> al comentar la obra de L. M. CAZORLA PRIETO, que *“el desarrollo de la crisis financiera internacional desde la quiebra de la casa Lehman Brothers ha llevado a que sean protagonistas de las acciones y de los instrumentos jurídicos desarrollados para hacer frente a la citada crisis, instituciones internacionales, el “Gobierno de la Globalización financiera escala mundial” que o bien existían con anterioridad, pero con otras funciones y límites de intervención, verbigracia el Fondo Monetario Internacional (FMI) o, por el contrario, han ocupado un papel central en ese Gobierno de la globalización financiera, sin que, en principio, ni sus*

<sup>30</sup> L. M. CAZORLA PRIETO “El gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica”, discurso leído el 15 de noviembre de 2010 en el acto de su recepción como Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

<sup>31</sup> Advierte el mencionado autor citando el Boletín Económico del Banco de España, número correspondiente a julio-agosto de 2009, p. 143

<sup>32</sup> D. CARBAJO VASCO, Crónica Tributaria, nº 142/21012, sección de bibliografía comentada, p. 240

*finalidad, ni su capacidad organizativa, ni su contenido institucional, estuvieran destinados a señalar a todos los Gobiernos del mundo (y conviene subrayar la palabra “todos”) qué medidas deberían adoptarse, de manera coordinada a nivel mundial, para hacer frente a las consecuencias de esta crisis financiera, cuyas consecuencias todavía persisten y cuya intensidad la ha llevado a ser denominada Gran Depresión 2.0”*

Por nuestra parte, compartimos plenamente el planteamiento de CAZORLA PRIETO y quisiéramos poner de manifiesto que, en nuestra opinión, esos efectos se están dejando sentir no sólo en el ámbito financiero que, con tanta precisión describe el autor, sino también en el ámbito tributario y fiscal en el que organismos, como la ODDE y el FMI, están influyendo de manera decisiva e impensable hace unos años en la definición de las líneas de maestras de las políticas tributarias y fiscales de los Estados de todo el mundo. El plan BEPS o la creciente preferencia por los acuerdos multilaterales es buena prueba de ello.

De esta situación se hace eco la Comisión de la Unión Europea en su reciente plan de acción en el que señala cinco ámbitos de actuación fundamentales en el que, en primer lugar, se encuentra la BICDIS como un instrumento eficaz para, entre otras cosas, luchar contra el traslado de beneficios y las prácticas fiscales abusivas de las empresas de la Unión Europea al eliminar las disparidades existentes en los sistemas nacionales que suelen explotar los planificadores fiscales agresivos y excluir la posibilidad de utilizar los regímenes preferenciales para el traslado de beneficios, así como la posibilidad de manipular los precios de transferencia en la medida en que ya no se contabilizarían las operaciones dentro de un mismo grupo.

Por ello, para hacer frente a retos globales, los ordenamientos tributarios se tienen que ir haciendo cada vez más amplios y uniformes de forma que no estén llenos de fisuras e incongruencias entre los mismos.

## **2.2 La crisis económica**

Otra característica de la situación actual del impuesto de sociedades es el impacto que la crisis económica ha causado en la recaudación derivada del mismo.

La crisis económica afectó a la recaudación de todos los países de la Unión Europea. En nuestro país la recaudación del Impuesto sobre Sociedades se había incrementado hasta alcanzar su punto más elevado en el ejercicio 2007; a partir de dicho ejercicio sufrió un fuerte descenso en todos los países de la Unión Europea que, expresada en términos de su relación con el PIB, implicó que, según indica PAREDES GÓMEZ<sup>33</sup> para el conjunto de países UE-27, pasó de un 3,5% en 2007 a un 2,7% en 2009. Este efecto fue particularmente importante en España, donde se llegó a alcanzar el 4,8% del PIB en

---

<sup>33</sup> R. PAREDES GÓMEZ, “Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis”, *Crónica Tributaria* nº 142/2012, p.102

2007, siendo esta relación en 2009 del 2,3%; ambos porcentajes representaron tanto un crecimiento como una caída muy superiores a los de la media de la Unión Europea<sup>34</sup>.

Las reacciones a los efectos de la crisis en el ámbito del impuesto de Sociedades han sido variadas si bien se constata una reducción de los tipos nominales del impuesto que ha tenido un impacto superior sobre los tipos efectivos que las medidas encaminadas a la ampliación de la base del impuesto, según advierte la mencionada autora<sup>35</sup>.

No obstante, como señala la Comisión de la Unión Europea en su reciente plan de acción, a pesar de que han disminuido los tipos del impuesto de sociedades, la fiscalidad de las empresas sigue siendo una fuente importante de ingresos para cada Estado miembro que, en 2012, suponía, por término medio, el 6,5% de los ingresos fiscales de EU-27 (el 2,65 del PIB).

Con todo, advierte también la Comisión, a pesar de la estabilidad de los ingresos de las empresas, muchos factores indican que los ingresos procedentes del impuesto de sociedades deberían haber aumentado en mayor medida a lo largo del tiempo como consecuencia tanto de las políticas de ampliación de las bases imponibles del impuesto, como por el aumento la creación de empresas y la incidencia que los bajos tipos de interés de los últimos tiempos haya podido tener en la base imponible del impuesto. La explicación a este fenómeno se encuentra, en palabras de la Comisión, en *“el hecho de determinadas empresas pagan mucho menos de lo que deberían si cumpliesen la normativa fiscal, principalmente el ejercer una planificación fiscal agresiva.”*

El estado de la cuestión se resume de forma muy acertada en esta visión de la Comisión de la Unión Europea:

*“Desde el punto de vista político, los Gobiernos se enfrentan a un doble reto en lo que se refiere a la fiscalidad de las empresas. Por una parte, existe una fuerte demanda de los ciudadanos de una mayor justicia fiscal. Por otra parte, los Estados miembros están sometidos a una fuerte presión para crear regímenes de imposición de las sociedades que resulten atractivos para los inversores multinacionales y competitivos a escala internacional. Como consecuencia de ello, los países siguen empujando los límites de lo que puede considerarse aceptable en materia de competencia fiscal, y ello a pesar de los intentos realizados por la Unión y por la OCDE y el G-20 para poner fin a los regímenes perjudiciales.”*

En este contexto se insertan los trabajos que, a nivel internacional, la OCDE está llevando a cabo dentro del denominado Plan BEPS al que seguidamente pasamos a referirnos pues forma una parte importante del escenario en el que se desenvuelve el impuesto de sociedades en la actualidad.

---

<sup>34</sup> En el capítulo XV de este trabajo analizaremos con detalle los datos de la recaudación en nuestro país del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>35</sup>R. PAREDES GÓMEZ, “Reflexiones sobre la reforma ...” p.100

## 2.3 El Plan BEPS

El 19 de julio de 2013, para cumplir con el encargo del G-20, la OCDE presentó en París su Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra (BEPS). Junto al plan BEPS, como señalan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO<sup>36</sup>, *“cabe identificar otras dos tendencias conectadas e impulsadas por el G-20 y el G-8<sup>37</sup>: la promoción de la firma del Convenio de la OCDE / Consejo de Europa, en su versión de 2010, como nuevo estándar de la asistencia administrativa y generalización del intercambio de información rogado, desarrollado en el contexto del “Global Forum” de transparencia y generalización del intercambio de información rogado, y la definición del intercambio de información automático como el nuevo estándar global construido sobre FATCA.”*<sup>38</sup>

Como señalan los referidos autores, el plan BEPS es un ambicioso trabajo de “reparación” del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales pero que responde a la presión de determinados Estados que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional. De ahí que se pregunten si *“¿es BEPS el punto de inflexión de la fiscalidad internacional tal y como hoy la conocemos?”* o si supone, realmente, un proceso de refundación de la fiscalidad internacional.

Las medidas o acciones contempladas en el Plan son las siguientes:

- Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital
- Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos
- Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional
- Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros
- Acción 5: incrementar la eficacia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad
- Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición internacional
- Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente

---

<sup>36</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, “El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”, *Quincena Fiscal*, enero 2014 p. 88

<sup>37</sup> Vemos aquí el enorme paralelismo que existe en el ámbito tributario con la reacción frente a la globalización financiera que, acertadamente, describía L.M. CAZORLA PRIETO en su discurso de toma de posesión de su plaza de Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación que comentamos en el apartado anterior.

<sup>38</sup> Este último aspecto fue tratado en la sesión de clausura de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación por el profesor de la Universidad de Lovaina, J. MALHERBE, que pronunció el discurso de clausura titulado “¿Hacia un intercambio universal de información tributaria?”

- Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor (lo que incluye medidas relativas a intangibles, riesgos y capital, y otras operaciones de alto riesgo)
- Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.
- Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
- Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia
- Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)
- Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.<sup>39</sup>

Un análisis sobre el contenido de estas acciones desbordaría el contenido de este capítulo, por lo que nos interesa más una valoración crítica del mismo. Al respecto, MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO<sup>40</sup> señalan que la principal duda que plantea es si supone la inauguración de una nueva era de la fiscalidad internacional o, por el contrario, la reparación de la “antigua maquinaria” y la prolongación más o menos artificial, de su vida útil. En este sentido advierten que la falta de definición o consenso sobre conceptos fundamentales no constituye un buen augurio para la “nueva era”.

Otros autores como TING<sup>41</sup>, ponen de relieve que el comportamiento de los Estados al introducir las prácticas derivadas del plan BEPS es crucial para su desarrollo y, en este sentido, en el marco de las investigaciones llevadas a cabo por el Subcomité Permanente del Senado norteamericano en relación con la planificación agresiva de la multinacional Caterpillar Inc, el referido autor subraya la sorpresa que había causado a los observadores extranjeros el hecho de que los políticos americanos apoyaran abiertamente a sus multinacionales en defraudar no solo en el impuesto de sociedades de otros países, sino también en el propio impuesto norteamericano.

Este hecho sugiere, a juicio del mencionado autor, que hay una resistencia política importante en los Estados Unidos contra la introducción de reglas eficaces del plan BEPS, siendo esta resistencia más importante incluso que anteriormente pese a que se han conocido otros importantes escándalos que afectan a multinacionales de ese país.

---

<sup>39</sup> Un análisis sobre el contenido de estas acciones puede verse, además de en la propia web de la OCDE, en el trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO antes citado así como en trabajo de M BARRENO, J. FERRERAS, J. MAS. A. MUSILEK y A. RANZ, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014”, *Documentos de trabajo* nº 5/2015, Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>40</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, “El Plan de acción de la OCDE ...” pp. 110 y ss.

<sup>41</sup> A. TING, “Old wine in a new bottle: Ireland’s revised definition of corporate residence and the war on BEPS” en *British Tax Review* nº 3/2014

A juicio del autor citado esta consideración se apoya en el hecho de que al modificar la normativa del Impuesto de Sociedades norteamericano en 2014, supuestamente con la intención de reforzar la aplicación del régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, al excluir la aplicación de este régimen cuando dichas sociedades tributen en un país que aplique un tipo nominal inferior al 12,5%, lo que han hecho en realidad ha sido excluir la aplicación de ese régimen para las sociedades residentes en Irlanda, donde sus *rulings* con los que se obtienen tipos efectivos en el Impuestos sobre Sociedades inferiores al 1%, están siendo objeto por la Comisión de la Unión Europea en cuanto que podrían ser considerados Ayuda de Estado.

Desde otro punto de vista, señala CARBAJO VASCO<sup>42</sup>, que la OCDE, como organización internacional creadora del todavía débil Derecho Internacional Tributario, había desarrollado su programa e instrumentos de acción en torno a la idea de evitar la doble imposición internacional, centrando tal objetivo en el cumplimiento de los principios tributarios incluidos en dos de sus documentos esenciales: la “Guía de Precios de Transferencia” y el “Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio *“con la finalidad de evitar que la contradicción entre la globalización económica y social y la fragmentación de las Administraciones tributarias nacionales supusiera que las rentas y el capital generados o trasladados entre jurisdicciones tributarias independientes, limitadas en sus competencias a las fronteras nacionales, se tradujeran en una múltiple imposición sobre tales capacidades económicas.”*

Como consecuencia de la globalización y de las planificaciones agresivas que dicho fenómeno ha propiciado, ese planteamiento ha variado considerablemente pues, como advierte CARBAJO VASCO: *“El mantra internacional ha cambiado; lo que se intenta por medio de la iniciativa BEPS es todo lo contrario: evitar “la doble no imposición internacional” o “la reducción intencionada e ilegal de las rentas o patrimonios internacionales” aprovechando la disparidad del tratamiento fiscal de estas rentas, según la jurisdicción fiscal competente, utilizando esquemas de planificación fiscal, la cual, a su vez, se califica como “agresiva” o “abusiva” sin matices.”*

Este cambio es debido a la transformación radical del contexto internacional que tan gráficamente describen MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO en el título de su trabajo que les lleva a preguntarse si el plan BEPS es *“¿El final, el principio del final o el final del principio?”*. En nuestra opinión, estos interrogantes definen muy bien un estado de opinión en el que todos los actores están de acuerdo con que el escenario ha de cambiar pero, para salir de esa situación, se requiere, no sólo una voluntad decidida, sino también una puesta en práctica coordinada y cambios en el conjunto del sistema y no sólo en acciones determinadas.

Al respecto, CARBAJO VASCO señala que *“el primer grave problema que se enfrenta BEPS es la convivencia entre un modelo de fiscalidad internacional centrado en*

---

<sup>42</sup> D. CARBAJO VASCO, “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” *Crónica Tributaria* nº 154/2015, pp. 51 y 52

*eliminar/combater la doble imposición y su modelo opuesto, teniendo en cuenta que la doble imposición internacional va a seguir existiendo y con ella su problemática, por lo que no cabe pedir la eliminación radical de mecanismos jurídicos pensados (y muy consolidados en la práctica y la doctrina tributaria) para combatirla, siquiera sea porque el precitado problema va a seguir existiendo. Además, el propio proceso legislativo conllevará la coexistencia de textos jurídicos que responden a esa doble naturaleza, salvo que de golpe sean sustituidos y derogados por un nuevo instrumento jurídico regulatorio de las relaciones fiscales internacionales en su conjunto como podría ser el futuro instrumento multilateral de enmienda de los MDCI expuesto en la Acción 15 de la Iniciativa BEPS.”*

En nuestra opinión, mientras exista una competencia fiscal tan voraz y los Estados crean que esas políticas les resultan convenientes en cuanto que perjudican a otros y no a ellos mismos y al resto de la comunidad internacional, no será posible cambiar el panorama, lo que ha llevado a que existan recientes planteamientos sobre la conveniencia de mantener la figura del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, de plantear un enfoque alternativo al mismo. El informe MIRRLESS, que más adelante comentaremos, es una prueba de ello.

## **2.4 ¿Debe seguir existiendo el Impuesto sobre Sociedades?**

Lo cierto es que a pesar de los graves problemas que plantea y que el plan BEPS y el plan de acción de la Comisión describen con precisión, la doctrina se inclina mayoritariamente por mantener esta figura tributaria, sin perjuicio de reconocer la necesidad de encontrar enfoques alternativos.

Así, ALBI IBÁÑEZ<sup>43</sup> al preguntarse ¿para qué sirve el Impuesto sobre Sociedades? responde que, naturalmente, para obtener recaudación, pero tanto con su base imponible tradicional, como con la de buena parte de sus alternativas, es una figura tributaria esencial en un sistema fiscal por tres razones básicas:

- a) Cumple una función de retención en la fuente, u origen, de las rentas del capital societario, imprescindible para el funcionamiento del IRPF. Sin el Impuesto sobre Sociedades, añade, sería difícil gravar a los accionistas no residentes y las personas físicas, residentes o no, buscarían con ahínco obtener sus rentas a través de la forma societaria.
- b) Es una forma de compensar el disfrute del gasto público que las empresas nacionales internacionales disfrutan en el país donde operan y no es un mal sustituto de precios y tasas y, en general, de cargos al usuario de ese gasto, que resultarían una pesadilla administrativa imposible de aplicar en la práctica.

---

<sup>43</sup> E. ALBI IBÁÑEZ “Reforma fiscal”, Civitas, Thomson Reuters, Pamplona 2013, pp. 118 y ss.

- c) El impuesto no sólo grava el rendimiento normal del capital, sino las rentas económicas, de localización o específicas, de una empresa, evitando así problemas de diferenciación entre las mismas.

Ello no impide, sin embargo que, debido a las distorsiones del comportamiento empresarial, el impuesto de sociedades de cualquier país tenga que enfrentarse a cinco retos básicos debido a las distorsiones que suscita el gravamen del rendimiento normal del capital dentro del beneficio económico. De forma muy resumida, siguiendo a ALBI IBÁÑEZ<sup>44</sup>, enunciamos los retos principales a los que esa figura tributaria debería dar una solución adecuada:

1. El gravamen en el impuesto de sociedades del rendimiento normal del capital altera su coste de uso y distorsiona el nivel de la inversión, al permitir la deducibilidad de la amortización y del gasto financiero originado por endeudamiento pero no la del beneficio empresarial.
2. Al ser el coste del endeudamiento deducible, en general, se distorsiona la política de financiación empresarial.
3. El gravamen diferente de la actividad productiva en el IRPF y en el impuesto de sociedades altera las decisiones de organización empresarial entre la forma societaria y la no societaria, estimulando el uso de las formas societarias por empresarios o profesionales individuales.
4. En economías globalizadas, el tipo medio del impuesto de sociedades que, efectivamente, soportan las empresas altera las decisiones de localización internacional y estimula posibles deslocalizaciones.
5. Los tipos nominales del Impuesto, sobre todo si son relativamente altos en términos de competitividad fiscal, fomentan transferencias geográficas de rentas para reducir internacionalmente la carga tributaria.

Por nuestra parte, añadiríamos que la falta de armonización y las incoherencias entre las normativas de los diferentes Estados son utilizadas con profusión para eludir la aplicación del impuesto y que la aparición del comercio electrónico y la pujanza del sector digital, en general, permite localizar las rentas allí donde la fiscalidad es menor o, incluso, que no queden localizadas en ningún sitio<sup>45</sup>.

También pensamos que no solo es problemático el ámbito objetivo del Impuesto, es decir, la definición de las rentas gravadas y excluidas del Impuesto, sino que también la definición del ámbito subjetivo y territorial del mismo requieren una revisión en profundidad que, si no se realiza de forma consensuada por un conjunto amplio de países, puede ser una nueva fuente de conflictos.

---

<sup>44</sup> Op. cit. pp. 120 a 123

<sup>45</sup> Sobre la forma de conseguir situaciones de doble no residencia véase A. TING, "iTax-Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue" *British Tax Review* nº 1/2014, pp. 40 y ss.



Por su parte, CRUZ AMORÓS<sup>46</sup> reconoce que, continuamente, hay que retomar la búsqueda de los fundamentos básicos y clásicos del impuesto de sociedades, difuminados por debates de contenido económico más que recaudatorio o por efectos y problemas ligados a la globalización económica sin que, ante esas circunstancias, debamos perder de vista los argumentos sustantivos de justificación del referido impuesto, según criterios de la OCDE y del Informe RUDING, que el referido autor sintetiza en la siguiente forma:

- La personalidad jurídica de las sociedades
- El beneficio que supone la responsabilidad limitada de las sociedades mercantiles
- El disfrute de los servicios públicos necesarios para la actividad empresarial.
- Gravamen de los beneficios no distribuidos y las ganancias de capital derivados de la venta de acciones.
- Instrumento de política coyuntural en materia de inversiones empresariales.
- Complemento del IRPF.
- Medio de gravar los beneficios puros o las rentas económicas de las sociedades.
- Instrumento de política económica.

Teniendo en cuenta que veinte años después del Informe RUDING, la mayoría de los países desarrollados aplica alguna forma de impuesto de sociedades con criterio de fuente por parecidas razones a las que apuntaba el mencionado informe, cada vez se analiza menos la justificación del mismo y se concentran los esfuerzos en resolver o atenuar los problemas que van apareciendo derivados de la existencia del propio impuesto, sobre la clara asunción, señala CRUZ AMORÓS<sup>47</sup>, de que el impuesto seguirá existiendo en el futuro previsible.

Esta circunstancia es lo que le lleva al autor citado a afirmar que *“la subsistencia del impuesto está asegurada, lo mismo que la capacidad política de cada Estado soberano para decidir el nivel de imposición adecuado. Solo nos queda tratar de influir en la corrección de los efectos indeseables de una determinada estructura impositiva, no siempre sencilla, neutra o bien equilibrada respecto a la capacidad económica gravable.*

De ahí que el Informe MIRRLESS siga esta orientación y sus recomendaciones enfatice las cuestiones relacionadas con la tributación del capital y las decisiones de localización de las compañías o sus beneficios.

---

<sup>46</sup> M. CRUZ AMORÓS “Impuesto sobre sociedades: imposición internacional” en la obra colectiva *“Opciones para una reforma del sistema tributario español”* coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014, pp. 245 y ss.

<sup>47</sup> Op. cit. p. 246

## 2.5 El Informe MIRRLESS

Señala VIÑUELA DIEZ<sup>48</sup> que el Informe MIRRLESS es, seguramente, el proyecto más serio que se ha realizado para efectuar una recopilación de los conocimientos acumulados hasta ahora sobre el análisis económico de los impuestos. Elaborado por un Comité de diez expertos y presidido por el Premio Nobel de Economía, J. MIRRLESS, en su preparación contó con más de sesenta especialistas en temas fiscales de reconocido prestigio.

Los trabajos de base se publicaron en 2010 con el título *"Dimensions of Tax Design"* y, sobre la base de los mismos, el Comité presidido por Mirrless redactó el Informe con el título *"Tax by design"*.<sup>49</sup>

El informe fue patrocinado por una institución privada, el Instituto de Estudios Fiscales británico, con el propósito de diseñar un sistema impositivo óptimo para un país avanzado del siglo XXI, por lo que, a juicio de VIÑUELA DIAZ, propone un sistema tributario ideal al que debieran tender los sistemas tributarios reales.

La mayoría de los autores citados<sup>50</sup> coinciden en afirmar que las dificultades que plantea el impuesto de sociedades, al distorsionar el comportamiento empresarial, se podrían suavizar, e incluso eliminar, usando bases imponibles alternativas a la del impuesto convencional: alterando lo que se grava y, con más inconvenientes, dónde se grava (en origen o en destino).

En este contexto, la opción respaldada por el Informe es la de aplicar, en la base imponible del impuesto de sociedades tradicional una deducción por patrimonio neto o fondos propios (IS + DPN). El valor de esta deducción sería el resultado de imputar un tipo de interés, nominal, para activos sin riesgo, representativo del coste de oportunidad de la financiación con fondos propios, a un valor, corregido o ajustado, del patrimonio neto, de forma que quedase sin gravar el rendimiento normal del capital y sólo tributasen por sociedades las rentas económicas, de localización o específicas de una empresa.

También considera el Informe la posibilidad de aplicar en el largo plazo un impuesto sobre el flujo de fondos basado en destino, aplicado como un gravamen del valor añadido, tipo consumo.

---

<sup>48</sup>J. VIÑUELA DÍAZ "Introducción" en la obra colectiva *"Opciones para una reforma del sistema tributario español"* coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014.

<sup>49</sup> J. MIRRLEES "Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees", Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2013. Introducción y traducción de J. VIÑUELA DÍAZ.

<sup>50</sup> Vease una síntesis de estas opiniones en E. ALBI IBÁÑEZ "Informe Mirrlees y España: impuesto sobre sociedades" en la obra colectiva *"Opciones para una reforma del sistema tributario español"* coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014 p. 185

Las principales críticas que ha suscitado la alternativa propuesta en el Informe provienen de la pérdida recaudatoria que el nuevo sistema originaría, que SANZ GADEA<sup>51</sup> cifra, para España, en una pérdida bruta de 4.000 millones que, en el contexto de una recaudación en torno a los 20.000 millones de euros, supondría un 20% de la recaudación total del impuesto. Esta pérdida se acrecentaría considerablemente si en el IRPF se introdujera, también, una deducción para hacer neutral la tributación del ahorro, como propone el apartado 19.3 del referido informe.

Por su parte, JEREZ BARROSO y PICOS SÁNCHEZ<sup>52</sup> utilizan técnicas de microsimulación sin cambio de comportamiento aplicadas a microdatos de empresas y emplean la base de datos SABI sobre una muestra representativa de empresas españolas durante el ejercicio 2006 para estimar los efectos que tendría la combinación de formulas tendentes a eliminar parcialmente la deducción por intereses ajenos (CBIT) combinada con una deducción adicional representativa del coste de la financiación propia o la aplicación de una u otra fórmula si bien, al estar su enfoque dirigido a determinar las empresas y sectores empresariales que saldrían beneficiados o perjudicados por estas simulaciones, no podemos inferir del mismo el coste que la implantación de estas alternativas pudiera tener en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades español.

Es interesante señalar, como hace SANZ GADEA, que el Informe MIRRLESS no hace referencia alguna a la BICCIS, lo que, sin embargo, a juicio del mencionado autor, para el caso de que la BICCIS llegase a aprobarse, podría resolverse introduciendo esa deducción en el ámbito de las deducciones sobre la cuota nacional que cada Estado pudiera establecer sobre la deuda tributaria de las entidades nacionales acogidas a dicho sistema. En todo caso, es de hacer notar que al Informe le importa más esta deducción que armonizar el conjunto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por nuestra parte, y con el máximo respeto a tan valiosas opiniones, pensamos la fórmula propuesta en el mencionado Informe tiene más inconvenientes que ventajas pues crea nuevos problemas y no resuelve ninguno de los existentes, salvo el caso de la distorsión en el empleo de fondos propios que, para ser efectiva, exigiría una severa limitación de la deducción por intereses pues, de otra forma, los grupos fiscales combinarían una y otra deducción con el máximo provecho y el único resultado sería una pérdida de recaudación, lo que viene avalado por el dato de que los países que han introducido esta fórmula<sup>53</sup> la han tenido que abandonar al poco tiempo, fundamentalmente por la pérdida de recaudación que comporta, de lo que cabe deducir que, o bien no cumplió con su

---

<sup>51</sup> E. SANZ GADEA "Comentarios sobre el impuesto sobre sociedades en el Informe Mirrlees" en la obra colectiva *"Opciones para una reforma del sistema tributario español"* coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014 pp. 239 y 240

<sup>52</sup> L. JEREZ BARROSO y F. PICOS SÁNCHEZ, "La neutralidad financiera en el Impuesto sobre Sociedades: Microsimulación de las opciones de reforma para España", *Hacienda Pública Española* 203- (4/2012), Instituto de Estudios Fiscales, pp. 23-56

<sup>53</sup> Croacia (1994/2000), Italia (1997/2003) y Austria (2000/2004).

función o que el coste de tal deducción era muy superior a la utilidad derivada de la misma.

## **2.6 El informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español**

Constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, la Comisión de Expertos presidida por M. LAGARES CALVO recibió el encargo de realizar un análisis del sistema tributario español con el fin de formular propuestas para su reforma, que debería orientarse prioritariamente a potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento de su producción y el empleo de su fuerza de trabajo contando en todo caso con las restricciones derivadas de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, pudiendo extenderse el ámbito de las propuestas a las medidas que procedan para una mejor gestión e inspección de los tributos.

Según lo previsto en el mencionado acuerdo, el referido informe debería entregarse al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas antes de que finalizar el mes de febrero de 2014<sup>54</sup>.

Ciñéndonos a las propuestas en materia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, podemos destacar que, aunque en el preámbulo del informe se reconoce que la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca la economía española, caracterizado por un proceso de ajuste de los desequilibrios acumulados de la fase anterior de expansión así como por problemas estructurales, lo cierto es que las líneas directrices de la reforma del Impuesto se han centrado, principalmente, en el ámbito interno.

Las líneas directrices del informe en este punto siguen dos líneas maestras:

- La reducción del tipo nominal del Impuesto, así como la eliminación del régimen especial de empresas de reducida dimensión-
- La de eliminar algunos de los beneficios fiscales existentes para permitir una reducción significativa de los tipos legales del impuesto.

Este planteamiento se expresa en el resumen ejecutivo<sup>55</sup> en la siguiente forma:

*“El Impuesto sobre Sociedades español se caracteriza en la actualidad por la existencia de tipos de gravamen nominales elevados que coexisten con tipos efectivos reducidos para las empresas que son capaces de optimizar las numerosas deducciones que contiene el tributo. Al mismo tiempo, la existencia de dos tipos de gravamen y dos regímenes impositivos en función del volumen de*

---

<sup>54</sup> El informe de la Comisión figura en la web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas [www.minhap.es](http://www.minhap.es). Los Vocales de esa Comisión fueron D. Sixto Álvarez Melcón, D. Maximino Carpio García, D. Francisco Castellano del Real, D. Juan Francisco Corona Real, D. Fernando Fernández Méndez de Andes, D. Pablo Hernández de Cos, D. Pedro Manuel Herrera Molina y D. Rafael Ortiz Calzadilla.

Por su parte, D. M. Pedro Herrera Molina formuló un voto particular al gravamen de la vivienda y al tratamiento de los rendimientos del trabajo.

<sup>55</sup> Doc, cit. p. 8

*negocio, genera desincentivos al crecimiento de las empresas, con consecuencias negativas para la productividad de la economía, Además, el impuesto sigue manteniendo su sesgo tradicional a favor del endeudamiento de las empresas dado el trato favorable que recibe la financiación mediante deuda frente a la emisión de capital. Finalmente, sus deducciones generan elevados costes recaudatorios sin apenas efectos positivos sobre la economía nacional.*

*La filosofía de la Comisión respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades es la de eliminar algunos de los beneficios fiscales existentes para permitir una reducción significativa de los tipos legales del impuesto, que son muy relevantes para incentivar tanto la inversión doméstica como la extranjera, en particular en un contexto de fuerte y creciente competencia internacional. El objetivo es aproximar los tipos efectivos de gravamen a los tipos legales de forma que se faciliten las decisiones de inversión y se impidan estrategias empresariales decididas por motivos fiscales.”*

Como vemos, el informe de la Comisión se alinea con el criterio seguido en los últimos años, de reducir los tipos nominales y suprimir deducciones con lo cual pretende atraer inversión extranjera o, al menos, no fomentar la deslocalización de actividades y de compensar esta reducción impositiva ampliando la base del impuesto y reduciendo deducciones en la cuota.

Otras medidas propuestas en el Informe de la Comisión de Expertos son:

- Profundizar en la limitación de los gastos financieros deducibles, considerando como no deducible fiscalmente el importe de los gastos financieros netos que se deriven de un exceso de endeudamiento sobre el equilibrio entre fondos propios y deudas respecto al total de los activos. Asimismo, propuso establecer un umbral de deducibilidad de los gastos financieros netos en torno al millón de euros.
- En materia de amortizaciones, suprimir el régimen de libertad de amortización y de amortización acelerada así como prorrogar la limitación de las amortizaciones al 70% de los coeficientes máximos.
- La no deducibilidad fiscal de las pérdidas contables no realizadas hasta que sean efectivas por amortización, enajenación o baja del activo correspondiente.
- Establecer una tributación mínima en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada y que podría fijarse a través del nivel del tipo impositivo, pudiendo servir de referencia el tipo más bajo del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, situado en el 10%.
- Asimismo, se propuso la supresión de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y las deducciones por creación de empleo, entre otras.

Buena parte de estas medidas han sido incorporadas de una u otra forma en la reciente Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades cuya Exposición de Motivos hace especial hincapié en la necesidad de una revisión global de esa figura impositiva que se antoja indispensable en el momento actual con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español.

Otra de las razones aducidas para la reforma son la pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo y la necesidad de competir en los mercados internacionales.

De lo expuesto se observa un esfuerzo por abandonar el principio que fue eje de anteriores reformas en el sentido de que el Impuesto sobre Sociedades debía ser neutral<sup>56</sup>, es decir, no interferir en las decisiones de inversión, que pasa a ser sustituido, al menos sobre el papel, en la configuración de esa figura tributaria como un estímulo para el sector empresarial.

En lo que sí resulta competitiva la nueva ley es, en nuestro criterio, en el tratamiento de las deducciones por doble imposición interna e internacional que van a posibilitar un mayor dinamismo en el proceso de distribución de dividendos y plusvalías y, posiblemente, atraiga la creación o traslado a España de entidades procedentes de otros países.

También la ampliación del ámbito subjetivo del régimen de consolidación fiscal, es decir, de las entidades que pueden acogerse al mismo, revela, desde nuestro punto de vista, el propósito de alinearse con el régimen BICIS, para el caso de que llegue a aprobarse.

No es, sin embargo, el objetivo de esta introducción analizar el contenido de la reciente reforma del Impuesto sobre Sociedades, sino el de describir el escenario en el que en estos momentos se encuentra la Propuesta BICIS a la que la propia Comisión reconoce que hay que actualizar y poner al día para que encuentre su lugar y pueda ser, finalmente, aprobada.

Esto nos lleva a comentar el reciente Plan de Acción de la Comisión de la Unión Europea que revela el desconcierto que la situación económica actual conlleva y en la que los Gobiernos quieren atender a objetivos contradictorios entre sí con las mismas medidas e instrumentos.

### **3. El Plan de Acción de la Comisión**

El plan BEPS, cualesquiera que sean finalmente los resultados efectivos que, a la postre, produzca ha tenido el mérito de decir las cosas claras, la evasión y la elusión de impuestos originada por la libertad de movimientos de capitales sin control de fronteras es muy grande<sup>57</sup> por lo que hay afrontar una lucha decidida contra ese fenómeno que a

---

<sup>56</sup> Aunque la Exposición de Motivos sigue haciendo referencia a ese principio, aunque de manera más matizada, pues dice *“sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia”*, la configuración del impuesto como un estímulo económico, al menos para determinados sectores, hace que esa pretensión quede muy mermada, en la medida en que ambos objetivos no sean del todo compatibles.

<sup>57</sup> Según informe de la propia Comisión de la Unión Europea, disponible en <http://europeansforfinancialreform.org>, la magnitud de la evasión y la elusión es muy grande y podría, según las estimaciones más elevadas, ascender a 860.000 millones de € y 150.000 millones de €, respectivamente.

todos perjudica cuyo liderazgo ha asumido la OCDE ha asumido aunque no cuente con las herramientas adecuadas para hacerle frente.

De ahí que la Comisión haya tenido que intervenir pues no podía hacer dejación de su liderazgo en lo que atañe a la buena gobernanza en materia fiscal y que, durante muchos años ha promovido activamente intentando inculcar ciertos principios que ahora están cobrando impulso en todo el mundo o que, cuando menos, están de máxima actualidad. Por ello, ha decidido ponerse al frente de esta iniciativa en el ámbito europeo, para lo cual propone que, a diferencia del Plan BEPS, las disposiciones que en este ámbito se adopten sean ambiciosas y vinculantes para los Estados miembros, de forma que no quede en manos de los Estados acogerse a las mismas o hacerlo a su manera, lo que originaría un nuevo caos, pues ya sabemos que buena parte de los problemas detectados por BEPS han sido causados por las contradicciones e incoherencias de los distintos sistemas tributarios.

En este contexto, el 18 de marzo de 2015 la Comisión ha presentado una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales<sup>58</sup> y, a continuación, el 17 de junio, ha presentado un Plan de Acción integrado por la Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo con un título suficientemente expresivo de su planteamiento “Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”. A esta comunicación ya nos referimos al comienzo de esta introducción y haremos referencia a la misma en muy diversas ocasiones, pues atañe de manera directa al futuro de la BICIS.

Con esto está indicando claramente qué actuaciones hay que llevar a cabo para conseguir un sistema tributario justo y qué herramienta es la adecuada para este fin, que no es otra que la transparencia fiscal. Así señala en primera de las comunicaciones antes citadas que, junto a los necesarios esfuerzos de los Estados miembros para simplificar y racionalizar sus sistemas tributarios, la transparencia es crucial para la consecución de la lucha contra la evasión y la elusión fiscal advirtiendo, al mismo tiempo, que *“la planificación fiscal agresiva, los regímenes fiscales perniciosos y el fraude fiscal prosperan, todos ellos, gracias a un entorno complejo y a una falta de cooperación. La lucha contra la evasión y la elusión fiscales exige, por tanto, mayor transparencia a las autoridades tributarias y mayor cooperación entre los gobiernos. Asimismo, las empresas deben asumir la responsabilidad de utilizar prácticas fiscales transparentes y justas.”*

La Comisión considera que, además de los progresos de BEPS, son necesarias más medidas que permitan a los Estados miembros proteger sus bases fiscales y a las empresas competir en el mercado interior en condiciones de equidad, garantizando, al mismo tiempo, el cumplimiento de los derechos fundamentales, tales como el derecho a la protección de los datos personales<sup>59</sup>.

Las medidas contenidas en el nuevo plan completan las incluidas en el Plan de Acción de 2012 que contemplaba más de 30 medidas de lucha contra el fraude y la evasión fiscal,

---

<sup>58</sup> COM (2015) 136 final

<sup>59</sup> Un análisis de la situación de los derechos fundamentales de los contribuyentes en diversos países puede verse en IFA, “The practical protection of taxpayers’ fundamental rights” en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100 B.

de las que la modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva 77/799/CEE<sup>60</sup> por la Directiva 2014/107/UE del Consejo por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad<sup>61</sup> supone un logro importante pues garantiza que la UE disponga de un sólido marco jurídico para el intercambio de información.

De otra parte, la Comisión está realizando investigaciones en materia de ayudas estatales en relación con una serie de resoluciones fiscales de los Estados miembros y ha solicitado a todos ellos que faciliten información sobre sus prácticas en materia de resoluciones fiscales, para determinar si las ventajas fiscales selectivas están falseando la competencia en el mercado interior.

De esta forma, a juicio de la Comisión, el reforzamiento de los requisitos de transparencia dentro de sus propias fronteras otorgará a la Unión Europea más credibilidad a la hora de impulsar un ambicioso programa de transparencia fiscal a nivel mundial mediante el cual se determinarán las acciones que pueden llevarse a cabo en el corto plazo para aumentar esa transparencia a fin de luchar contra el fraude y la elusión fiscal del Impuesto sobre Sociedades en la UE, garantizar la vinculación entre la imposición y el lugar de la actividad económica real y promover normas similares a escala mundial.

Para ello, la Comisión prevé adoptar las siguientes medidas:

1. Establecer una rigurosa transparencia de las resoluciones fiscales

A tal fin, la Comisión presentará una propuesta de intercambio automático de información sobre las resoluciones fiscales de incidencia transfronteriza que las autoridades fiscales nacionales estarán obligadas a compartir automáticamente con todos los Estados miembros de manera regular y con un contenido básico que posibilite, en su caso, a los Estados destinatarios solicitar información adicional. Esta medida se integraría en el marco de una nueva modificación de la Directiva sobre Cooperación Administrativa.

2. Racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información

Dado el avance conseguido con el intercambio automático de información en materia de fiscalidad del ahorro y, para evitar la duplicación y el solapamiento de la legislación de la Unión Europea en este ámbito, la Comisión propone derogar la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, en la medida en que sus disposiciones ya se encuentran incluidas en el ámbito de la Directiva sobre Cooperación Administrativa.

3. Estudiar otras posibles iniciativas en materia de transparencia

En este contexto, la Comisión examinará si debe introducirse también la obligación de divulgar públicamente determinada información sobre el impuesto de sociedades, de forma que no se limite a la cooperación administrativa y permita el acceso público a un conjunto limitado de información fiscal de las empresas multinacionales.

---

<sup>60</sup> DOUE L 64 de 11.03. 2011

<sup>61</sup> DOUE L359/1 de 16.12.2014



De esta forma, la Comisión no solo quiere introducir la acción 13 del Plan BEPS, *country by country report*, de manera uniforme en toda la Unión Europea, sino que también se plantea dar un paso más haciendo pública parte de esa información, si bien de forma cautelosa, tras sopesar debidamente los costes y beneficios de esta iniciativa y el debido respeto de las necesarias garantías.

#### 4. Revisar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas

La Comisión reconoce que, recientemente, una serie de casos<sup>62</sup> han puesto de manifiesto limitaciones en el alcance del Código y lagunas en el mandato del Grupo sobre el Código de Conducta, por lo que la preservación de la transparencia fiscal requiere que el Grupo sobre el Código de Conducta actúe con más determinación y se lleve a cabo un seguimiento más estricto de las disposiciones que adopten los Estados con el fin de garantizar que los Estados miembros respeten sus compromisos.

#### 5. Cuantificar mejor el déficit tributario

Las estadísticas sobre el déficit tributario, entendido como la diferencia entre los impuestos adeudados y el importe que realmente recaudan las autoridades nacionales, constituyen un indicador importante de la magnitud de los incumplimientos intencionados en el ámbito de la fiscalidad, sin que se disponga, en muchos casos, de estadísticas adecuadas que habrían permitido adoptar medidas específicas y evaluar el éxito de las mismas. De ahí que, dentro del proyecto FISCALIS se haya creado un grupo encargado de promover una mayor transparencia sobre estos datos y los métodos empleados para el cálculo de los mismos.

Por su parte, el Plan de acción de la Comisión, tras considerar que una revisión del marco fiscal de las empresas en el seno de la Unión Europea también sentará las bases de un enfoque más coherente y competitivo en el contexto mundial, deberá perseguir los siguientes objetivos:

1. Restablecer la relación entre la imposición y el lugar donde se ejerce la actividad económica.
2. Garantizar que los Estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades realizadas en su territorio.
3. Crear un marco fiscal competitivo y favorable para el crecimiento de las empresas.
4. Proteger el mercado único y garantizar la adopción por la Unión de un enfoque enérgico respecto a los problemas externos ligados a la fiscalidad de las empresas, con la inclusión de las medidas encaminadas a aplicar el proyecto BEPS de la OCDE, a hacer frente a los territorios fiscales no cooperadores y a incrementar la transparencia fiscal.

En este contexto es en el que la Comisión comprende que tiene en su mano la herramienta más poderosa para resolver estos graves conflictos y que el enfoque actual

---

<sup>62</sup> Relativos al debate sobre si el tratamiento que ciertos Estados otorgan con respecto a las rentas derivadas de patentes son o no perjudiciales.

de la Propuesta BICICS se encuentra completamente desenfocado pues su objetivo principal no puede ser que las grandes empresas ahorren costes de cumplimentación, ya que ha quedado claro que, en muchas ocasiones, son estos los únicos costes en que incurre, sino que su principal objetivo, como no podría ser de otra manera, debe ser el de conseguir un impuesto de sociedades más justo y eficiente en la Unión Europea, que resuelva los graves problemas que el Plan BEPS ha puesto de manifiesto. Por ello, este objetivo debe anteponerse al de la reducción de cargas administrativas y simplificación del mercado único, objetivos que deben seguir existiendo si bien supeditados al principal que evite el traslado de beneficios con la finalidad de dejar de contribuir allí donde se generan los beneficios.

En este nuevo escenario, la Comisión ha decidido relanzar su Propuesta, impulsarla de nuevo con más fuerza para que afronte los retos actuales en materia de fiscalidad de las empresas. De ahí que en el Plan de Acción de junio de 2015 la Comisión establezca cinco ámbitos de actuación fundamentales, el primero de los cuales es el de revisar el enfoque global de la BICICS poniendo el acento en su configuración como una solución global al traslado de beneficios y en su conversión como un *“instrumento extremadamente eficaz para alcanzar el objetivo de una fiscalidad más justa y eficaz.”*<sup>63</sup>

#### **4. Recapitulación**

En este contexto, en el que mejor deberíamos hablar de “replanteamiento”, tenemos que explicar el alcance de nuestro trabajo y la forma en que vamos a abordarlo tras los cambios que se prevé introducir en el proyecto y que han sido anunciados recientemente por la Comisión de la Unión Europea.

Al efecto, tenemos que advertir que el objetivo de nuestro trabajo es el de analizar la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICICS) aprobada por la Comisión con fecha 18 de marzo de 2011.<sup>64</sup>

El estudio reviste, en todo caso, gran interés por cuanto que no cabe duda de que buena parte del contenido de la actual Propuesta será la base de la Propuesta revisada que se presente y, por ello, su estudio contribuirá a una mejor comprensión de la misma.

Es preciso reconocer que el alcance del trabajo es muy extenso, dada la amplitud del texto normativo, con 136 artículos, y la variedad de los temas abordados, si bien creemos que tiene interés precisamente porque es un trabajo completo, para el cual nos hemos servido de infinidad de artículos sobre aspectos concretos del texto sin que hayamos podido localizar ninguna monografía en la que un único autor analice el conjunto de la Propuesta, a lo que, en el presente caso, se puede añadir la singularidad de que, mientras que buena parte de los trabajos publicados han sido elaborados por autores del

---

<sup>63</sup> Doc. cit. p. 8

<sup>64</sup> Al respecto, hay que tener en cuenta que, por razones derivadas de la finalización del programa de doctorado establecido por el Real Decreto 778/1998, nuestro trabajo debe quedar presentado antes de que la Propuesta revisada se haga pública y se apruebe por el Colegio de Comisarios.

mundo académico y de la empresa privada<sup>65</sup>, la autora de estas líneas pertenece a la esfera de la Administración tributaria por lo que, lógicamente, en el enfoque de algunas cuestiones vamos a intentar exponer las posibilidades de su viabilidad práctica y los problemas que, desde la perspectiva administrativa, se podrían suscitar.

Por ello, junto al estudio de cada uno de los artículos de la Propuesta, vamos a exponer el estado de la misma cuestión en el ordenamiento español y las posibles modificaciones que del Plan de Acción de la Comisión podrían derivarse, sin que podamos extendernos más en el desarrollo de esta introducción, cuya misión es poner de relieve cómo, necesariamente, cualquier reforma tiene que tener en cuenta el contexto en el que la misma se va a desenvolver y, si su tramitación es larga y laboriosa, como ha sucedido en el presente caso, la realidad pueda poner de relieve, como así ha sucedido, que la misma pueda agravar los problemas existentes en lugar de resolverlos, por lo que hay que alabar el ejercicio de sinceridad y puesta al día de la Comisión, ya que no tendría sentido embarcarse en un ambicioso proyecto que pudiera acentuar las desigualdades actualmente existentes.

---

<sup>65</sup> Sin olvidar los importantes trabajos de E. SANZ GADEA y J. LÓPEZ RODRIGUEZ a los que haremos diversas referencias a lo largo del presente estudio.

## CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA BICCIS

### 1. Antecedentes

La mayor parte de los autores coinciden en afirmar que el Informe BOLKESTEIN<sup>66</sup>, relativo a la tributación de las sociedades en el mercado interior, representa la puesta en marcha del ambicioso proyecto de la Unión Europea sobre el establecimiento de una base imponible común consolidada. Con carácter previo, una serie de trabajos habían iniciado el camino hacia una armonización del Impuesto sobre Sociedades, cuyo punto de partida se encuentra en el informe NEUMARK publicado el 8 de julio de 1962.<sup>67</sup>

En este proceso, aunque se han conseguido algunos avances significativos, no parece, sin embargo, que tenga un horizonte despejado hasta el punto de que M.T SOLER ROCH<sup>68</sup> considera que, aunque algunos autores comparen el proceso de armonización del impuesto sobre beneficios con la guerra de los cien años, a su juicio, sería preferible referirse a este proceso como una historia que nunca se acaba debido a que los objetivos y, en particular, los elementos normativos que deben ser objeto de armonización en los sistemas tributarios de los Estados miembros no están claramente definidos.

En este contexto, SANZ GADEA señala que el informe BOLKESTEIN constituye el soporte intelectual del sistema CCCTB<sup>69</sup> que describe y somete a debate cuatro posibles estructuras fiscales para la coordinación o armonización de los impuestos sobre los beneficios de los Estados miembros, entre las que se incluye el sistema BICCIS y que incorporan criterios y elementos novedosos respecto de las propuestas armonizadoras de las últimas décadas.

En todo caso, como advierte el referido autor en el extracto del trabajo al que nos acabamos de referir, la Propuesta es un acicate para debatir las cuestiones que suscita la imposición sobre el beneficio de las empresas en el contexto de la globalización, pues, en definitiva, el sistema CCCTB pretende ser una respuesta a buena parte de esos problemas. Aunque estamos de acuerdo con la primera parte de esa afirmación no lo estamos con la segunda parte ya que la Propuesta tiene que ser revisada precisamente porque no ha tomado en consideración una parte importante de los problemas que preocupan a la sociedad como consecuencia del fenómeno de la globalización.

---

<sup>66</sup> "Company Taxation in the Internal Market", Bruselas 23.10.2001, SEC (2001) 1681, COM (2001) 1582 final

<sup>67</sup> Sobre los antecedentes del proceso de armonización del Impuesto sobre Sociedades se puede ver el trabajo fin de máster en Dirección Pública, Hacienda Pública, Políticas Públicas y Tributación de M.J. GALLEGU CAMARENA, dirigido por C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, "La BICCIS y los objetivos de la Unión Europea".

<sup>68</sup> M.T SOLER ROCH, "Corporate tax in the EU: a never-ending story?", *EC Tax Review* 2005-3, p. 116

<sup>69</sup> Siglas en inglés de la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada común del Impuesto sobre Sociedades. Por nuestra parte, nos referiremos siempre a esta propuesta por sus siglas en español, BICCIS.

Observa SANZ GADEA<sup>70</sup> que el informe BOLKESTEIN identifica el tipo nominal de gravamen como el causante decisivo de las diferencias entre los tipos efectivos de gravamen, de manera tal que la adopción de un tipo nominal de gravamen tendría un impacto en la superación de la distorsión fiscal de amplio alcance, aún sin contar con una armonización de la base imponible o de los principales elementos de la misma, añadiendo que, a diferencia de lo que en su día propuso el Informe RUDING (1992), no avanza en una propuesta armonizadora en materia del tipo nominal de gravamen, lo que, a su juicio, se deba a consideraciones de naturaleza exclusivamente política.

Estas consideraciones enlazan, a nuestro juicio, con las observaciones de SOLER ROCH en el sentido de que, aunque hay una voluntad de armonizar, esa voluntad está sometida a consideraciones de carácter político que, hace que, ante esa voluntad armonizadora, prevalezcan las consideraciones políticas del momento en cada uno de los Estados miembros y, en particular, prime el deseo de reservarse competencias soberanas con la finalidad de ofrecer soluciones más ventajosas que otros Estados miembros. La carrera por la reducción de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades se ha intensificado en los últimos tiempos<sup>71</sup>, lo que motiva numerosas deslocalizaciones o reestructuraciones de actividades con finalidad meramente fiscal y que determina el interesante y reciente debate sobre la localización de los beneficios de las empresas.

Por tanto, pensamos que en el contexto del relanzamiento de la Propuesta anunciado por la Comisión, debería desarrollarse un debate serio sobre los aspectos objeto de armonización sin excluir el tipo de gravamen. En nuestra opinión, aunque los Estados conserven competencias en cuanto a su fijación ya que las necesidades de financiación de los Estados difieren mucho de unos a otros, debería establecerse un umbral mínimo que los Estados deben respetar, como ocurre en el IVA para no establecer una competencia fiscal entre los mismos con la única finalidad de atraer bases imponibles correspondientes a otros Estados.

## **2. Opciones barajadas por la Comisión**

La Comisión fue invitada por el Consejo a presentar un estudio analítico sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior el cual debería analizar las diferencias en los niveles de tipos efectivos del impuesto sobre sociedades en los estados miembros teniendo en cuenta, entre otros, los resultados del informe del Comité RUDING<sup>72</sup>, debiendo prestar especial atención a la influencia de los tipos del impuesto sobre sociedades en dos niveles efectivos de tributación. El referido estudio se debía realizar en el marco del contexto general de las conclusiones del Consejo europeo de Viena que enfatizó la necesidad de combatir la competencia fiscal perniciosa teniendo en cuenta la

---

<sup>70</sup> E. SANZ GADEA, "Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea", *Documentos de Trabajo* nº 27/03, Instituto de Estudios Fiscales, p.7

<sup>71</sup> Recientemente el Primer Ministro británico, David Cameron, ha anunciado, con ocasión de la presentación de los presupuestos generales para el próximo ejercicio, la reducción del tipo nominal del impuesto sobre sociedades británico al 19%.

<sup>72</sup> "Comunicación de la Comisión al Consejo sobre orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas" 1992

necesaria cooperación en materia de política fiscal y no el objetivo de armonizar los tipos del impuesto.

La Comisión presentó un documento de trabajo, con fecha del 23 octubre 2001, titulado “Company Taxation In the Internal Market”<sup>73</sup>, también conocido como “Informe Bolkestein”, en referencia al Comisario del ramo al tiempo de su presentación, que constituye el principal punto de partida para la configuración del sistema BICCIS.

Con la misma fecha, la Comisión presentó una comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social titulada “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada para sus actividades a escala comunitaria”<sup>74</sup>.

El objetivo estratégico de convertir a la Unión Europea en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo establecido, por primera vez, en el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000 y reiterado en el Consejo europeo de Estocolmo de 2001 reclamó la elaboración de un marco global de apoyo para la actividad económica en la UE por considerar que si bien en otras áreas políticas se habían adoptado medidas importantes en el área de fiscalidad se ha conseguido bien poco ya que los estados miembros aplican a las empresas, esencialmente, los mismos sistemas impositivos vigentes antes del establecimiento del mercado interior. Por ello se hace necesario resolver esta falta de coordinación de desarrollo y que la, entonces, inminente ampliación de la UE hacía aún más urgente.

La Comisión considera necesario adaptar los impuestos sobre sociedades al nuevo marco económico para lograr un mercado interior más eficaz, sin obstáculos fiscales internos, ya que el marco económico global ha evolucionado desde comienzos de los años 90 como consecuencia de varios factores:

- Se han producido en la UE una serie de fusiones y visiones internacionales.
- La aparición del comercio electrónico y la cada vez mayor movilidad de los factores económicos hacen más difícil la definición y salvaguarda de la base imponible del impuesto sobre sociedades.
- La integración económica en el mercado interior progresa lo que hace que vayan desapareciendo las barreras para el comercio transfronterizo.
- Las grandes empresas consideran a la Unión Europea en su conjunto como un mercado interior e intentan establecer estructuras empresariales paneuropeas efectivas, lo que trae consigo la reorganización y centralización a escala comunitaria de las funciones empresariales en cada grupo de empresas.
- Gracias al código de conducta de la fiscalidad de las empresas y a los trabajos similares llevados a cabo en la OCDE, así como la aplicación de las normas

---

<sup>73</sup> SEC (2001)1681

<sup>74</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria” COM (2001)582 final.

comunitarias relativas a las ayudas estatales, existe una perspectiva real de la eliminación de los regímenes fiscales preferenciales nocivos en el mercado interior.

Dada esta evolución, la importancia de las características de los sistemas tributarios aumenta notablemente porque los Estados miembros compiten entre sí con todos los elementos de sus sistemas impositivos para que las inversiones y la actividad económica se localicen en su territorio. Todo ello hace que surja una necesidad clara de adaptar la tributación de las empresas en la UE a este entorno cambiante.

Para evaluar la importancia global de estos problemas y analizar posibles soluciones hay que considerar la eficiencia económica de suerte que la tributación de sociedades en el mercado interior deberá ser eficiente y favorecer al mismo tiempo la competitividad empresarial de la Unión Europea. Para atender a estos objetivos prioritarios, el Informe considera que la tributación de las sociedades en el mercado interior deberá contribuir a la competitividad internacional de las empresas europeas; garantizar que las consideraciones fiscales distorsionarán lo menos posible las decisiones económicas de los operadores; evitar los costes de cumplimiento innecesarios o excesivamente elevados y los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, no estorbar la posibilidad de una competencia fiscal general, abordando al mismo tiempo todas las formas nocivas o indeseables de ese tipo de competencia. Todo ello, sin perder de vista la financiación y el suministro de bienes y servicios públicos, su compleja relación con los ingresos tributarios y la eficacia de la administración pública.

Como vemos, los objetivos de la propuesta de Directiva objeto de este trabajo habían quedado perfectamente definidos en el denominado informe BOLKESTEIN.

El Informe señala que los elevados diferenciales existentes entre los tipos impositivos efectivos de los diferentes Estados miembros pueden tener influencia en la competitividad internacional de las empresas de la UE establecidas en diversos Estados miembros y representar incentivos para que las empresas elijan para sus inversiones las localizaciones más favorecidas por los regímenes fiscales aunque no sean las más rentables desde el punto de vista económico si se hace abstracción de los impuestos. Es por esto, por lo que las diferencias en los niveles efectivos de imposición de las sociedades pueden implicar una distribución ineficaz de los recursos y, por ende, costes sociales.

Según el referido estudio, los diferenciales de los tipos impositivos compensan sobradamente las diferencias existentes en materia de base imponible, de ahí que simulando la repercusión de una hipotética armonización de determinadas características de los sistemas tributarios el Informe constate que la introducción de un tipo impositivo común en la Unión Europea tendría una notable repercusión pues disminuiría la dispersión de los tipos impositivos efectivos marginales y medios en todos los países de la Unión Europea. Por su parte, la hipótesis de la introducción de una base imponible común o de un sistema consistente en aplicar la definición de la base imponible del país de origen a los beneficios de las multinacionales en toda la Unión Europea tendería a incrementar la dispersión de los tipos impositivos efectivos aunque se mantuvieran

constantes los tipos impositivos nominales globales, todo ello desde la perspectiva de un análisis estático.

En este contexto, conviene recordar que el informe de la Comisión señala que el objetivo de la neutralidad fiscal no es, obviamente, el único objetivo legítimo de la política fiscal por lo que la Comisión considera oportuno recordar que el nivel impositivo en este área es una cuestión que deben decidir los Estados miembros de acuerdo con el principio de subsidiariedad<sup>75</sup>.

Por ello, a juicio de la Comisión, sólo una solución general de acuerdo con la cual las empresas puedan aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria proporcionará una solución práctica y a largo plazo que permita, de una parte, eliminar los obstáculos que las diferentes normativas varias representar al mercado interior y, de otra, explotar al máximo la capacidad del mercado interior para lograr los objetivos de Lisboa. Para ello, debe permitirse en el futuro a las empresas de la Unión Europea que realicen actividades transfronterizas e internacionales el calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales, eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales de las transacciones internas dentro del mismo grupo, todo ello sin atentar contra la soberanía de los estados miembros a la hora de fijar los tipos del impuesto sobre sociedades en cuanto que aplicaría hipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada en medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.

En el informe sobre la tributación de las empresas en el mercado interior, la Comisión señaló que sólo una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades contribuiría a una mayor eficacia, simplicidad y transparencia de los sistemas de imposición en la Unión Europea y colmaría las lagunas existentes entre los sistemas nacionales, que facilitan la evasión fiscal y otros abusos. Esto reduciría los costes de cumplimiento y permitiría que la Unión Europea sacara provecho de los beneficios globales del mercado interior, aumentando la competitividad de las empresas y sentando las bases para alcanzar los objetivos establecidos por el Consejo europeo de Lisboa. La Comisión cree, por ello, que la única opción lógica es orientar su política de imposición sobre las empresas hacia la consecución de una solución global de los obstáculos escales existentes en el mercado interior y ello sólo puede conseguirse a través de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades que permita la composición de pérdidas transfronterizas debiendo existir un acuerdo sobre el sistema de reparto necesario entre los distintos países de los rendimientos.

Así pues, el citado informe y la Comunicación realizada por la Comisión constituyen el punto de inflexión de los trabajos llevados a cabo hasta la fecha en materia de armonización de la imposición directa y muestran la voluntad clara y decidida de la Comisión de orientar sus esfuerzos y trabajos a la articulación de un sistema de base imponible consolidada europea en el que la consolidación constituiría el elemento clave

---

<sup>75</sup> "Comunicación de la Comisión sobre la política fiscal en la unión europea, COM (2001) 260.



de cualquier sistema que se pretenda implantar. Al respecto, el hecho de que las empresas de la Unión Europea que coticen en Bolsa tengan que elaborar a partir de 2005 cuentas consolidadas de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) permite esperar una cada vez mayor integración de los mercados financieros y que las bolsas paneuropeas aceleren la armonización contable lo que puede repercutir favorablemente en el desarrollo duro de esta base común del impuesto sobre sociedades ante las NIC pueden servir como punto de referencia.

El informe Bolkestein analizó cuatro sistemas globales<sup>76</sup>:

- "Home State Taxation"
- "Common (Consolidated) Tax Base"
- "European Union Income Tax"
- "A Single Compulsory Harmonised Tax Base".

Según el primero de los sistemas mencionados, "Home State Taxation", concebido inicialmente como un sistema de aplicación obligatoria para las grandes multinacionales en un mercado único pero que también podría ser aplicado por los Estados miembros, la base imponible del grupo se determinaría en función de la normativa aplicable al Estado de la matriz y se distribuiría entre las empresas del grupo en función de una fórmula de reparto predeterminada. Al respecto, indica SANZ GADEA<sup>77</sup>, que la implementación de este sistema requeriría de dos acuerdos políticos: uno relativo al reconocimiento mutuo de los respectivos impuestos sobre los beneficios, en lo concerniente a la base imponible; otro, para establecer la fórmula de reparto predeterminada.

El sistema mencionado en segundo lugar, "Common (Consolidated) Tax Base" (CCCTB), es el que finalmente fue adoptado por la Propuesta de directiva.

El tercer sistema es decir, el denominado "European Union Company Income Tax" (EUCIT), tomaría como modelo las reglas de armonización de la imposición indirecta, de suerte que se aprobaría mediante una propuesta de directiva que sería objeto de trasposición por los estados miembros. Serían sujetos pasivos del Impuesto tanto las empresas individuales como los grupos de sociedades, siendo la aplicación de este sistema obligatoria para todas las entidades de cada uno de los estados miembros. Sin duda, es el sistema que mayor grado de armonización introduciría al ser su aplicación obligatoria para todas las empresas y armonizar todos los elementos de la base imponible del impuesto en todos y cada uno de los estados miembros, por lo que esta solución se presenta ardua y compleja en el tiempo.

Como señala BOKOBO<sup>78</sup>, el sustrato político de este sistema es una organización federal de la tributación de los beneficios de modo que, el hecho de aplicarse en los diferentes

<sup>76</sup> Pags 373 a 382 del mencionado Informe, SEC (2001)1681

<sup>77</sup> E. Sanz Gadea, " propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (sistema CCCTB): el largo camino hacia una propuesta de Directiva". Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación; nº 345, diciembre 2011.

<sup>78</sup> S. BOKOBO MOICHE y M. PASCUAL GONZÁLEZ, "La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la bases consolidada común (parte1ª)", *Crónica Tributaria* nº 134/2010 p. 41

Estados en función de las mismas reglas y distribuirse su importe entre los Estados miembros o, incluso, convertirse en un ingreso de la Unión Europea, pudiera comportar que los impuestos sobre beneficios vigentes en los Estados miembros desaparecieran para ser sustituidos por el EUCIT o coexistirían con dicha figura tributaria.

Finalmente, el sistema denominado “A Single Compulsory Harmonised Tax Base” contemplaba la posibilidad de establecer un impuesto sobre sociedades armonizado a nivel europeo en el que todos los elementos del impuesto y no sólo la base imponible se determinarían mediante una directiva comunitaria distribuyéndose el importe recaudado entre los estados miembros e, incluso, podría constituir un recurso propio comunitario lo que implicaría la desaparición de los impuestos sobre beneficios de los diferentes estados miembros. Dado el estado actual de la armonización comunitaria este sistema resulta muy prematuro.

La valoración que el informe BOLKESTEIN hace de cada uno de estos sistemas muestra su preferencia por el sistema de base imponible consolidada en cuanto que considera que es el que resuelve mejor los problemas derivados de la compensación transfronteriza de pérdidas y de los precios de transferencia, contribuye a eliminar la doble imposición de dividendos y favorece las fusiones transnacionales.

### **3. Procedimiento de elaboración de la Propuesta**

Dada la complejidad de la tarea de elaboración de tan ambicioso proyecto, la Comisión constituyó un grupo de trabajo<sup>79</sup> de carácter técnico formado por expertos de las administraciones fiscales de cada Estado miembro y presidido por la propia Comisión al que, ocasionalmente, asistían representantes del sector privado y de las universidades.

Dado su carácter técnico, la asistencia de un Estado no representaba ningún compromiso de aceptación de la Propuesta ni, por su parte, las opiniones emitidas por los representantes nacionales vinculaban a sus respectivos Estados, si bien, como señalan CID-HARGUINDEY ROMERO y GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ<sup>80</sup>, *“ofrecen la ventaja fundamental de proporcionar a la Comisión distintas posiciones o puntos de vista respecto de un mismo problema, así como aspectos prácticos respecto a cómo cada Estado miembro calcula su base imponible en el ámbito de la imposición societaria, problemas de aplicación de la normativa interna y, en conclusión, su experiencia práctica.”*

La primera reunión del grupo de trabajo tuvo lugar el 23 de noviembre de 2004 y pronto se hizo necesario la creación de varios subgrupos encargados del estudio de algunos de los elementos estructurales de la BICCIS presididos por un representante de un Estado miembro. De esta forma, se crearon los siguientes subgrupos:

---

<sup>79</sup> Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) CCTB/WP/003/doc/en

<sup>80</sup> A. CID-HARGUINDEY ROMERO y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ “La base imponible común consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”, *Cuadernos de Formación* vol 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales

- Subgrupo 1, presidido por Alemania, encargado del estudio de activos y amortizaciones
- Subgrupo 2, presidido por Italia, encargado del estudio de las provisiones y reservas
- Subgrupo 3, presidido por Francia , encargado del estudio de la renta imponible
- Subgrupo 4, presidido por España, encargado del estudio de los aspectos internacionales
- Subgrupo 5, presidido por Dinamarca, encargado del estudio de la delimitación del grupo fiscal.

El grupo de trabajo se reunió en las siguientes ocasiones: 23/11/2004; 10/03/2005; 02/06/2005; 23/09/2005; 07-08/12/2005; 09/03/2006; 01-02/06/2006; 12/09/2006; 12-13/12/2006; 13/03/2007; 27-28/09/2007; 10-11-12/12/2007 y 14-15/04/2008.<sup>81</sup>

No queremos hacer referencia en este punto a las conclusiones del referido grupo ya que, a lo largo de este trabajo, iremos mencionando los aspectos significativos de las mismas en cuanto que constituyen uno los antecedentes más relevantes para interpretar el alcance y el contenido de algunas de las disposiciones contenidas en la Propuesta.

#### **4. Delimitación del alcance de la Propuesta: Ámbito territorial, objetivo y subjetivo**

La delimitación del ámbito de aplicación de una norma en sus aspectos territorial, objetivo y subjetivo es clave para entender su contenido, de ahí que en el primer capítulo de este trabajo queramos abordar de forma somera estos aspectos, sin perjuicio de un examen más exhaustivo en los capítulos dedicados a estas materias.

Con carácter previo, hay que hacer referencia al sistema de **prelación de fuentes normativas**.

La Propuesta, en cuanto que debe revestir la forma de Directiva, constituye una fuente de Derecho derivado que debe respetar y cumplir las previsiones del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y ser objeto de transposición a la normativa interna de cada uno de los Estados miembros por lo que sus previsiones priman sobre las normas internas de acuerdo con su mayor jerarquía. De esta forma, según lo previsto en su artículo 7, las sociedades que opten por su aplicación dejarán de estar sujetas a las disposiciones nacionales afectadas por la armonización del Impuesto sobre Sociedades de su respectivo territorio.

Esta primacía se extiende a los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros según se establece en el artículo 8. De esta manera, advierte LÓPEZ

---

<sup>81</sup> Un resumen de sus trabajos se encuentra en CCCTB/WG/057, CCCTB/WG/060 y CCCTB/WG/061.

RODRÍGUEZ<sup>82</sup>, cuando se trate de una materia regulada en la Directiva, la misma prima respecto de tal tratado fiscal aunque, en nuestra opinión, tal como comentaremos en el capítulo correspondiente, dicha previsión no alcanza, en nuestro ordenamiento, según lo previsto en el Tratado de Adhesión a la Unión Europea, a los convenios concertados con anterioridad a la entrada de España en la Unión Europea.

En lo que se refiere a la relación existente entre la Propuesta y las restantes Directivas de imposición directa, señala el autor antes citado<sup>83</sup> que, como los Tratados Europeos no tienen nada establecido de forma específica, la cuestión debe resolverse con arreglo a los principios generales del Derecho, propios del sistema jurídico común, es decir, que ley posterior deroga ley anterior.

En nuestra opinión, esta solución sólo serviría en la medida en que una y otras normas tengan disposiciones coincidentes, lo que no puede afirmarse con rotundidad, sobre todo porque el ámbito subjetivo de estas disposiciones no es totalmente coincidente; mientras que la Propuesta se refiere sólo a los sujetos pasivos que opten por su aplicación, para lo cual deben reunir ciertas características, las Directivas en materia de imposición directa se refieren a todos los sujetos contemplados en su respectivo ámbito de aplicación. Más interés tendrá esta cuestión si la Propuesta se revisa, como ha planteado recientemente la Comisión, para que su aplicación resulte obligatoria en lugar de facultativa como establece el texto aprobado por la Comisión vigente en el momento de redactar estas líneas.

La delimitación del **ámbito subjetivo** de la Propuesta se encuentra en el artículo 2, según el cual la misma se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro cuando reúnan las dos condiciones siguientes:

- a) Que la sociedad adopte una de las formas enumeradas en el anexo I;
- b) Que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II o a un impuesto similar establecido ulteriormente.

Asimismo, la Propuesta se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación un tercer país cuando se reúnan las dos condiciones siguientes:

- a) Que la sociedad adopte una forma similar a una de las enumeradas en el anexo I;
- b) Que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II.

Observa, con acierto, LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>84</sup> que la Propuesta no determina quién es sujeto pasivo del impuesto que, de acuerdo con el artículo 4 (1) es sujeto pasivo la sociedad que opte por la aplicación del régimen fiscal armonizado común, por lo que tal definición es meramente semántica y persigue aclarar el alcance del término utilizado a lo

---

<sup>82</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base imponible común y consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( I ) : objeto, características, ámbito y principios de la propuesta de la Comisión". *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación* nº 345, Diciembre 2011, p.40

<sup>83</sup> Op. cit. pp. 44 y 45

<sup>84</sup> Op. cit. 46

largo de la Propuesta. De ahí que para que tal condición se atribuya a una entidad, de acuerdo con el artículo 2.1, resulta necesario que se trate de entidades que sean sujetos pasivos de un impuesto sobre sociedades nacional, de tal manera que será la normativa de los Estados miembros la que determine previamente la sujeción al impuesto.

Estas reflexiones resultan de gran interés para comprender el alcance de la Propuesta, como la misma no establece un impuesto armonizado a nivel comunitario, sino que se limita a la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades vigente en cada uno de los Estados miembros, siempre tendrá que remitirse a la normativa prevista en sus respectivos ordenamientos, pues en el ámbito objetivo de la Propuesta no se incluye la definición de los sujetos pasivos que deben aplicar la base armonizada común.

Esta circunstancia plantea, como señala LÓPEZ RODRÍGUEZ, dos cuestiones adicionales: qué sucede con las entidades sujetas a un régimen de transparencia fiscal y con las entidades sujetas a un régimen de atribución de rentas. De la lectura del texto de la Propuesta deduce el referido autor que a las entidades en transparencia fiscal no se les aplica el régimen allí previsto en la medida en que la finalidad del mismo es determinar la deuda tributaria de las entidades acogidas a la Propuesta de conformidad con las disposiciones previstas en la misma al objeto de que se les aplique el tipo impositivo nacional sobre la cuota parte ajustada. Por nuestra parte queremos advertir que esta cuestión no es sencilla de resolver en la medida en que, según lo previsto en el artículo 85, las rentas imputadas por sociedades transparentes se incluyen, de forma proporcional a su participación, en la base imponible de los sujetos acogidos a la Propuesta. A efectos de este cálculo, añade el referido precepto, tales rentas se determinarán con arreglo a lo previsto en la misma Propuesta.

Como en el ordenamiento tributario español no existe actualmente la figura de la sociedad transparente<sup>85</sup>, no se plantea el problema de su sujeción al impuesto sobre sociedades nacional, si bien en aquellos países en los que sí exista esa figura tributaria, en nuestra opinión, cabría discutir si tienen o no que aplicar el régimen armonizado común, por lo que pensamos que, en el contexto de que la Propuesta resulte de aplicación obligatoria, las cuestiones planteadas resultarán de gran interés.

Por su parte, LANG<sup>86</sup> advierte que, a diferencia de lo previsto en el artículo 2.1 de la Directiva matriz filial y en el artículo 3.Uno de la Directiva de intereses y cánones que requieren que la compañía esté sujeta al impuesto sobre sociedades sin estar exenta, la

---

<sup>85</sup> La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, B.O.E del 19.12.2002, suprimió el régimen de transparencia fiscal establecido por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. La supresión de esa figura tributaria se fundamentó, según la Exposición de Motivos de la ley antes mencionada en razones de neutralidad.

Sobre la evolución del régimen de transparencia fiscal en España y las consecuencias de su desaparición puede verse C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, "Régimen fiscal de la transparencia fiscal interna", Manual del Impuesto sobre Sociedades, dirigido por J.J. RUBIO GUERRERO, Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Hacienda Pública, Madrid 2003, pp. 813 a 849, ambos inclusive.

<sup>86</sup> M. LANG "The Principle of Territoriality and its implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base" en *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2012-09

Propuesta guarda silencio sobre esta última precisión de lo que, a juicio del mencionado autor, se desprende que las entidades exentas podrían acogerse a la BICCIIS.

En lo que se refiere al **ámbito territorial** de la Propuesta, según su artículo 136, la Directiva, como no podía ser de otra manera, se dirige y obliga a los Estados miembros, por lo que ese marco geográfico permite identificar a las entidades que van a poder acogerse al mismo en función de su localización así como el alcance de las rentas sujetas al mismo, si bien como veíamos al referirnos al ámbito subjetivo, también las sociedades no residentes en la Unión Europea pueden acogerse al régimen previsto en la Propuesta en cuanto a los establecimientos permanentes situados en el territorio de la Unión Europea. Por su parte, las entidades residentes en la Unión Europea sólo podrían aplicar el régimen por los establecimientos permanentes situados en el territorio de la Unión Europea.

El ámbito territorial de la Propuesta se limita, pues, al territorio de la Unión Europea, en particular, al ámbito territorial en el que es aplicable el Tratado de la Unión Europea, según se define en su artículo 52 para cuya precisión se remite al artículo 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La descripción que de este último precepto realiza LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>87</sup> resulta de gran interés al objeto de poner de manifiesto los territorios en los que se pueden localizar establecimientos permanentes acogidos al régimen que, en consecuencia, podrían situarse en los territorios franceses de ultramar, Azores, Madeira y Canarias, así como en Gibraltar y las islas Aland.

De otra parte, como las disposiciones de los Tratados sólo son aplicables a las islas del Canal y a la isla de Man en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas en el Tratado relativo a la adhesión de nuevos Estados miembros a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad de la Energía Atómica, firmado el 22 de enero de 1972, cabe concluir que, como las disposiciones allí previstas no afectan al impuesto sobre sociedades, la Propuesta no alcanza a esos territorios.

En consecuencia, el referido marco geográfico sirve de referencia para delimitar las entidades y establecimientos permanentes que podrían acogerse al régimen en cuanto que estén establecidas en dicho marco geográfico y cumplan el resto de requisitos.

En cuanto al **ámbito material u objetivo** de la Propuesta, según lo previsto en el artículo 6, apartados 6 y 7, caben dos tipos de sujeción al régimen armonizado común:

- a) El previsto para las sociedades residentes a efectos fiscales en un Estado miembro que, una vez ejercitada la opción, aplicarán el régimen por la totalidad de las rentas que obtengan cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado de residencia, y
- b) El previsto para las sociedades que no sean residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, las cuales podrán optar por la aplicación del régimen por los establecimientos permanentes que mantengan en alguno de los Estados miembros.

---

87 Op. cit. pp 57 y 58

De esta forma, el ámbito objetivo y el territorial confluyen en cuanto que el lugar de residencia de las entidades acogidas a la Propuesta determina el ámbito de las rentas acogidas a la misma.

## **5. Objetivo y finalidad de la Propuesta**

El régimen de la BICCIS tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior y que se derivan, principalmente, de la fragmentación de la Unión en 27 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual no haría sino perpetuar la situación actual en la que las empresas tienen que tratar con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Los trabajos emprendidos a raíz del estudio sobre la fiscalidad de las empresas llevaron a la conclusión de que la mejor forma de eliminar dichos obstáculos sería establecer un marco común que regulase el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre sociedades y la consolidación transfronteriza.

Ahora bien, como señala BOKOBO<sup>88</sup>, la imposición directa no se menciona en el Tratado CE en tanto forma parte de la competencia de los Estados miembros. La única posibilidad de acción por parte de la Comunidad en este ámbito se encuentra en el artículo 94 del TCE, en el que se contiene una previsión general aplicable a todas las áreas, permitiendo la adopción de medidas para la aproximación de legislaciones que tengan un impacto directo en el establecimiento y funcionamiento en el mercado único. Es decir, todas las acciones de las instituciones comunitarias han de ir dirigidas a eliminar los obstáculos para la consecución y correcto razonamiento del mercado común. Por consiguiente, la finalidad de la propuesta desde el punto de vista de la imposición directa no es conseguir la competitividad de las empresas europeas frente a las norteamericanas o a las japonesas, ni siquiera aumentar el bienestar de los europeos. El objetivo es el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado único para lo cual se han de eliminar los obstáculos que perturban el normal funcionamiento entre los cuales destacan los asociados a los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cargas administrativas, la tributación excesiva y la doble imposición.

Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo, CESE, en su dictamen sobre la " Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)"<sup>89</sup> respaldó el proyecto de una base imponible común del impuesto sobre sociedades por considerar que constituye un avance considerable y significativo para el mercado único europeo. La realización del mercado

---

<sup>88</sup> S. BOKOBO MOICHE y M. PASCUAL GONZÁLEZ "La aproximación de legislaciones..." p. 38

<sup>89</sup> Comité Económico y Social Europeo, Dictamen sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativo a una base imponible común consolidada del impuesto sobre Sociedades (BICCIS)" aprobado en la 475ª sesión plenaria de los días 26 y 27 octubre 2011, DOCE 28. 1. 2012 C 24/63.

único requiere una mayor aproximación de los principios de la tributación de las sociedades<sup>90</sup>.

Dicho de otra forma, las carencias estructurales de Europa han quedado patentes y Europa debe actuar para evitar su declive<sup>91</sup>. Europa necesita un mercado único que requiera unos mercados que funcionen adecuadamente, bien conectados y en los que la competencia y el acceso de los consumidores facilite el crecimiento y la innovación y en los que se mejore el acceso a las PYMES:

La propuesta de Directiva de la Comisión es un acierto, señala el CESE, ya que la BICCIS permite mejorar las condiciones de las empresas con actividades transfronterizas. De manera general, las normas propuestas permiten recaudar el impuesto sobre sociedades en función de los resultados económicos, evitar las distorsiones y prevenir la elusión, sin perjuicio de que, a su juicio, la directiva necesite, todavía, algunas clarificaciones suplementarias y ajustes.

La mayoría de las barreras fiscales a la actividad transfronteriza en la UE, como pueden ser la limitación de la compensación transfronteriza de las pérdidas, el cálculo complejo de los precios de transferencia, la doble imposición y el trato desigual de los establecimientos permanentes y las filiales en la UE, en función de implantación dentro o fuera del territorio nacional, podrían limitarse o incluso eliminarse con una BICCIS.

El CESE confía también en que la propuesta de Directiva conlleve ya a medio plazo, una reducción significativa de los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales y, para los Estados miembros una disminución de los costes administrativos.

Por su parte, en el debate celebrado en el Congreso de los Diputados para debatir la propuesta de directiva objeto de examen, el Diputado Sr. SÁEZ JUBERO, ponente de la resolución de la Comisión Mixta del Congreso, señaló que la Directiva tratará de armonizar una base imponible en el impuesto sobre sociedades y no el tipo de gravamen con lo que persigue mejorar el mercado interior de la unión europea. Advierte, también, el diputado que el Impuesto sobre Sociedades plantea unas barreras importantes al mercado único. Hay 27 normativas distintas, regímenes sancionadores distintos para calcular la base tributaria y determinar los bienes imponibles. ¿Qué se conseguiría con la implantación de esta directiva en los 27 países miembros de la unión europea? Básicamente evitar obstáculos fiscales a las operaciones transfronterizas, obstáculos derivados también de los propios costes suplementarios de los diferentes regímenes fiscales que tienen que cumplir las grandes empresas y las Pymes<sup>92</sup>. También se producen dobles imposiciones y limitaciones excesivas al evitar actividades transfronterizas que generan deudas tributarias que no se producirían en un contexto nacional.

---

<sup>90</sup>Comité Económico y Social Europeo, Dictamen cit, Conclusión 1.1

<sup>91</sup>Comunicación de la Comisión de la Unión Europea "Europa 2020. Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador", COM(2010), 12.1.2010

<sup>92</sup> Advierte el diputado que la propia Comisión calcula que entre un 2 y un 4% de los ingresos fiscales por este concepto del Impuesto sobre Sociedades se destinan a costes de cumplimiento.



La finalidad de la Propuesta no es, pues, la de facilitar la armonización de las legislaciones en la Unión Europea, sino la de eliminar los obstáculos que perturban el desarrollo del mercado interior y dificultan, por ello, su crecimiento.

Conviene examinar separado cada uno de estos obstáculos cuya superación constituye la finalidad de la Propuesta de Directiva objeto de este trabajo para analizar los objetivos y finalidad de la misma.

## **6. Reducir los elevados costes de cumplimiento**

A juicio de la Comisión, las empresas tienen que afrontar numerosos y diversos costes de cumplimiento que dificultan su desarrollo e impiden su crecimiento.

Los costes de cumplimiento se definen como los costes administrativos en que incurren los contribuyentes para cumplir con la legislación tributaria<sup>93</sup>.

A juicio de la Comisión, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, los costes de cumplimiento son muy elevados pues además del pago del propio impuesto hay que tener en cuenta los cálculos asociados a su cálculo, determinación y recaudación. Estos costes se consideran subyacentes<sup>94</sup> en cuanto que no contribuyen al desarrollo de la sociedad y a la realización de objetivos políticos. Cita el referido informe diversos estudios, entre ellos el de PricewaterhouseCoopers LLP (PWC) llevado a cabo en 2005, los de la propia Comisión Europea, y el realizado por Ernst & Young en 2007.

El primero de los estudios citados, se inició en 2005 con una encuesta realizada a los directores financieros de las cien principales empresas del Reino Unido, las cuales contribuyen con una cuarta parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido. En dicha encuesta se les preguntaba acerca del tiempo que emplean en cumplimentar las declaraciones de impuestos y hacer frente al pago del impuesto así como a obtener los datos para realizar las declaraciones tributarias. Los resultados del trabajo pusieron de manifiesto que, en 2007, por término medio, las compañías destinaban un importe equivalente al 2,2% del importe de los impuestos que pagaban a su cumplimentación. De otro lado, alrededor de un 15% de su tiempo lo destinaban a actividades relacionadas con los aspectos internacionales del impuesto sobre Sociedades<sup>95</sup>. En 2008, estos porcentajes aumentaron al 43% del tiempo y el 54% de los costes de cumplimiento en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades que, sin embargo, representa sólo el 16% del total de los pagos que realizaban las compañías que participaron en el estudio. El presupuesto que las empresas destinan a la cumplimentación de este impuesto resulta, a juicio de la Comisión<sup>96</sup>, excesivamente elevado, sobre todo en lo que se refiere a los aspectos internacionales.

---

<sup>93</sup> Así lo especifica la nota 22 del Informe de Impacto elaborado por la Comisión que acompaña a la Propuesta de Directiva, SEC (2011) 315 final.

<sup>94</sup> "deadweight costs"

<sup>95</sup> De este tiempo total, según la encuesta, un 36% se dedicaba a los precios de transferencia, un 23% a las filiales extranjeras, el 19% a la deducción por doble imposición y el 6% a las retenciones a cuenta,

<sup>96</sup> y de cualquier otro observador.

Por su parte las investigaciones realizadas por la Comisión<sup>97</sup>, confirman la relevancia y regresividad de los costes de cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades. Setecientas compañías de unos catorce Estados Miembros de la Unión Europea respondieron a la encuesta llevada a cabo que demostró que estos costes para las grandes compañías ascienden por término medio para cada compañía a 1 millón y medio de euros, lo que representa el 2% de los impuestos pagados y el 0.02% de sus ventas. El estudio indicó que estos costes son más altos en lo que se refiere a los precios de transferencia lo que reveló las dificultades con que se enfrentan las compañías para cumplir con los aspectos administrativos del Impuesto sobre Sociedades<sup>98</sup>.

Por su parte, el estudio de Ernst & Young sobre los precios de transferencia puso de manifiesto que estos costes se han incrementado en los últimos años debido a dos factores relevantes, el incremento de la documentación requerida por las autoridades tributarias en las revisiones fiscales y los ajustes y cambios llevados a cabo en el tipo y ámbito de las operaciones relacionadas con negocios internacionales. Según este estudio, en 2007, el 65% de los encuestados dijeron que habían incrementado sus necesidades de recursos referentes a los procesos transferencia en relación con los tres años precedentes. Un 72% necesitaron de la opinión de consejeros externos mientras que un 34% lo hizo con sus propios recursos.

Pese a ello, la implantación de la base imponible común a nivel europeo supondría, según el estudio de PWC, un incremento por término medio de los costes de cumplimiento en relación con los hasta entonces existentes, mientras que por el contrario la implantación de una base imponible consolidada como tendría por efecto la reducción de un 8% del tiempo empleado en el cumplimiento de las actividades relativas al impuesto sobre sociedades.

Según otro estudio de Deloitte<sup>99</sup>, los costes de cumplimiento, en el caso de que se implantara una base imponible armonizada común, se reducirían al 30%, mientras que si se implantara una base imponible consolidada común, éstos costes desaparecerían por completo para las filiales extranjeras manteniéndose inalterados para las compañías domésticas y las casas centrales de las empresas multinacionales, observación que, a nuestro juicio, incide en el uno de los principales objetivos de la propuesta, por cuanto que si se consolidasen las filiales en sede de la sociedad dominante, la cumplimentación del Impuesto sobre Sociedades se realizaría íntegramente desde la misma lo que permite suponer que podría ahorrarse la mayor parte de los costes nacionales al no tener que cumplimentar las declaraciones tributarias en cada uno de los Estados Miembros. Por contra, si la Unión Europea se limitara a establecer una base imponible armonizada en todos los Estados de la Unión, resultaría necesario cumplimentar las declaraciones tributarias en ingresar el Impuesto en cada uno Estados Miembros.

---

<sup>97</sup> Comisión Europea "European Tax Survey", anexo 4 del Informe de Impacto.

<sup>98</sup> Estas dificultades no derivan sólo de la complejidad de la normativa del propio Impuesto, sino también de la litigiosidad existente en la interpretación de sus preceptos y del desarrollo, cada vez más creciente de técnicas de planificación agresiva que pudieran permitir que, con las "herramientas adecuadas", el propio Impuesto resulte el instrumento más adecuado para minimizar los costes de la gestión empresarial, lo que se evidencia con la disparidad existente entre los tipos efectivos de gravamen aplicables a empresas con similar volumen de negocios.

<sup>99</sup> Informe de impacto, SEC (2011) 315 final, p.36

Al respecto, SANZ GADEA<sup>100</sup> se interroga sobre las cuestiones que suscita la toma de posición sobre el proyecto BICCIS y advierte de la necesidad de definir una posición clara en relación a esta propuesta, si bien esta toma de posición debe fijarse en base a criterios políticos y no técnicos, ni tampoco de índole recaudatoria. Ahora bien, como señala LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>101</sup>, no podemos olvidar que “El presupuesto de la UE no se financia a través de impuestos exigidos directamente a los ciudadanos por las Instituciones europeas. Estos se exigen por los Estados miembros. Es natural que así sea puesto que son estos últimos quienes mantienen el protagonismo del gasto público. Debemos recordar que el presupuesto europeo no alcanza en la actualidad al 1 por 100 del Producto Interior Bruto (PIB), cuando la media en los países de la UE para 2010 según la base de datos AMECO de la Dirección General ECOFIN de la Comisión Europea, elaborada a partir de la información de EUROSTAT, es del 51,1 por 100 del PIB. Es decir, siguen siendo los Estados quienes asumen fundamentalmente el peso del gasto público.

De esta forma, la política fiscal sigue siendo una cuestión principalmente estatal.”

No obstante, la conclusión del estudio de Deloitte pone de manifiesto el positivo efecto que la consolidación provocaría y que va unido al de la implantación del sistema de ventanilla única, que implica que todas las relaciones tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades se desarrollarían exclusivamente entre la empresa matriz del grupo y la Administración tributaria del estado de su sede, siendo esta Administración la que se relacionaría con las Administraciones tributarias de los Estados Miembros en los que se encuentren ubicadas las filiales del grupo.

Resulta por ello importante, como señala el CESE<sup>102</sup> que la BICCIS se conciba de modo que sea neutra en cuanto a los ingresos lo que, según se indica, se ve respaldado con la posibilidad de que los Estados Miembros adapten sus tipos impositivos de modo que no conlleven ni un aumento ni una reducción de la carga fiscal.

Aunque hay importantes estudios sobre la incidencia que la aprobación de esta propuesta tendría en los estados miembros en orden a la evolución de sus ingresos tributarios y que analizaremos en el capítulo correspondiente, podemos señalar ahora que, según el informe elaborado por Ernst & Young<sup>103</sup>, aún cuando la Propuesta de Directiva reduciría los costes de cumplimiento, de la misma resultaría una sustancial redistribución de los rendimientos del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados Miembros de la Unión Europea. El estudio estima que esta redistribución tendrá efectos en el producto interior bruto y en el empleo de los Estados Miembros. El estudio vaticina una serie de ganadores, entre los que se encontrarían Francia, España y Reino Unido, y una serie de perdedores, Dinamarca, Holanda, Irlanda y Alemania, entre otros, que sufrirían pérdidas recaudatorias, así como una destrucción de empleo en la mayor parte de los

---

<sup>100</sup> E. Sanz Gadea, “El Impuesto sobre Sociedades. ¿Un impuesto en crisis?” *Crónica Tributaria* nº 141, 2011, pp. 179-209.

<sup>101</sup> J. López Rodríguez, “Armonización de la base imponible común y consolidada de Impuesto sobre Sociedades: objeto, características, ámbito y principios de la propuesta de la Comisión.” *Centro de Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación* nº 345, diciembre 2011.

<sup>102</sup> apartado Uno.2.4 del mencionado Dictamen

<sup>103</sup> “A Study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on european business taxpayers” Ernst&Young LLP, informe encargado Por el Departamento de Hacienda de la República de Irlanda, de Enero de 2011

países de la Unión Europea que, curiosamente, no afectaría a España y Bélgica quienes podrían mejorar su nivel de empleo.

La reducción de los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales aparece así como uno de los grandes objetivos de la propuesta y el instrumento necesario para reducir las barreras que dificultan el mercado interior. Un reciente estudio presentado en España por la Fundación Impuestos y Competitividad relativo a la percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español<sup>104</sup> realizado mediante el sistema de encuestas a los directivos de grandes empresas coincide con los estudios anteriores en ese sentido de que las empresas consideran que la carga en términos de coste administrativo y de conflictividad que presenta el Impuesto sobre Sociedades es superior al resto de las figuras tributarias. Esta consideración es completamente lógica, a nuestro juicio, puesto que el objeto del impuesto es la renta o beneficio obtenido por la entidad, concepto difícil de precisar y también de determinar en las operaciones transnacionales y en las realizadas entre empresas vinculadas.

Es interesante, a nuestro juicio, añadir la noción de conflictividad a la de los costes de cumplimiento puesto que, evidentemente, si se trata de cuestiones en litigio la adopción de decisiones al respecto resulta, si cabe, más complicada. La conflictividad suele ir unida a los cambios normativos, muy frecuentes en nuestro país. Por ello, el complejo procedimiento de elaboración y aprobación de las Directivas Comunitarias permite suponer una mayor estabilidad en los textos que se aprueben lo que evita, sin duda, la conflictividad que los cambios normativos comportan.

A juicio de la Comisión, la BICCIS contribuirá a reducir también los obstáculos fiscales y las cargas administrativas de las PYMES, lo que les permitirá extender sus actividades en toda la Unión Europea con más facilidad e incurriendo en menores costes. De esta forma, podrían aplicar la BICCIS empresas de todos los tamaños; las multinacionales verían eliminados algunos de los obstáculos a los que se enfrentan dentro del mercado único y las pequeñas y medianas empresas soportarían menores costes de cumplimiento cuando decidan ampliar sus actividades comerciales a otro Estado Miembro. Ahora bien, como el sistema tiene carácter facultativo y dado que no todas las empresas operan a escala transfronteriza, no se obligará a aquellas que no tengan previsto expandir su actividad más allá de su territorio nacional a soportar el coste que supondrá el paso al nuevo régimen tributario vinculado a la BICCIS. De ahí que indica la Exposición de Motivos de la propuesta, al haberse configurado como un régimen facultativo, la misma supone la respuesta más proporcionada a los problemas observados. En efecto, las empresas que no tengan la intención de operar a escala transfronteriza no estarán obligadas a soportar costes administrativos innecesarios derivados de su adaptación a las normas comunes si, al hacerlo, no obtienen ventajas efectivas<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> Fundación Impuestos y Competitividad, "La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español". Universidad Pontificia de Comillas ICAI ICADE, Madrid, Unidad de Investigación y Estudios Sociales.

<sup>105</sup> Aún cuando la reducción de los costes de cumplimiento puede ser una ventaja significativa, sin duda es mayor el ahorro derivado del propio pago del impuesto, de ahí que sólo aquellas empresas que accedan a una menor tributación efectiva que la que obtendrían en sus propios países se acogerán a la propuesta.

Resulta, pues, el propósito de la Comisión perseguir el ahorro de costes, de tal forma que aquellas empresas que no vayan a alcanzarlo no deban soportar el coste que toda adaptación a una nueva normativa sabiamente comporta. No obstante, el carácter obligatorio o facultativo de la Directiva ha sido una cuestión muy discutida sobre la que volveremos más adelante si bien debemos señalar ahora que el CESE recomienda que, a largo plazo, la BICCIS debería ser obligatoria, al menos cuando se supere un determinado umbral, para las empresas con actividades transfronterizas, ya que mantener en el tiempo el carácter optativo de la BICCIS ocasionaría considerables cargas administrativas permanentes a los Estados Miembros ya que, además de aplicar el nuevo sistema de BICCIS, deberían seguir aplicando el actual régimen tributario de las sociedades.

Esta recomendación pone el acento en la carga que a los Estados Miembros les supone la obligación de mantener simultáneamente diversos sistemas tributarios según que los contribuyentes que apliquen o no el sistema BICCIS. No cabe duda que el aumento de los costes administrativos de recaudación de los impuestos representa la otra cara de la disminución de los costes de cumplimiento para las empresas, sin que podamos olvidar que los costes administrativos de recaudación deben ser sufragados por el conjunto de todos los contribuyentes, de ahí que el ahorro de unos pueda conducir al encarecimiento para el conjunto de los ciudadanos que, únicamente, se vería minimizado si las ventajas económicas que la eliminación de obstáculos al funcionamiento del mercado interior se vieran respaldadas por un crecimiento significativo que beneficiara a la sociedad en su conjunto.

Las observaciones del CESE<sup>106</sup> manifiestan ciertas reticencias en cuanto a las economías que para las empresas pueda representar el sistema propuesto. Así, advierte, de que las pruebas presentadas por la Comisión son contradictorias. Mientras que, por una parte, la evaluación de impacto se refiere a un estudio de Deloitte que demuestra que los desembolsos de cumplimiento en el caso específico de una multinacional que cree una nueva filial en otro Estado Miembro podrían verse reducidos en más de un 60%, un estudio de PWC basado en una muestra de grupos multinacionales establecidos evalúa que los costes de cumplimiento sólo se verían reducidos en un 1%. Otro estudio elaborado por Ernst & Young calcula que los costes de cumplimiento aumentarían un 13% puesto que los costes adicionales que supone preparar y rellenar las declaraciones fiscales y la consecuente gestión tributaria serían superiores a la reducción de costes esperada como resultado de la menor necesidad de recurrir a los precios de transferencia. Los costes administrativos de las autoridades fiscales aumentarán ya que, como se indicado, deberán gestionar un sistema nacional paralelamente al sistema de la BICCIS.<sup>107</sup>

---

<sup>106</sup> Comité Económico y Social, Comité Económico y Social Europeo, Dictamen cit, apartado 3.3.

<sup>107</sup> En efecto en efecto, el preámbulo de la propuesta cifra el ahorro resultante de la reducción de los costes de cumplimiento relacionados con tareas urgentes en el ámbito fiscal en torno a un 7%. Se espera que la reducción, tanto efectiva como aparente de los costes del cumplimiento, ejerza una influencia fundamental en la capacidad y voluntad de expansión exterior de las empresas a medio y largo plazo. Señala, al respecto, la Comisión que los expertos que han participado en el estudio han estimado que la media de los gastos en que incurre una gran empresa que implanta una nueva filial otro Estado miembro asciende a unos €140,000 (0.23% de su volumen de negocios). La BICCIS reducirá esos

## **7. Atenuación de los problemas asociados a los precios de transferencia**

La Exposición de Motivos de la Propuesta señala en su párrafo sexto que la consolidación constituye un elemento esencial del régimen, pues es la única forma de superar los principales obstáculos fiscales a los que se enfrentan las empresas de la Unión, ya que permite eliminar los trámites relacionados con los precios de transferencia y la doble imposición intragrupo, así como compensar automáticamente las pérdidas registradas por los sujetos pasivos con los beneficios generados por otros miembros del mismo grupo.

Por su parte, el Informe de Impacto que acompaña la propuesta<sup>108</sup> señala que la distribución de los resultados fiscales entre los Estados Miembros con base en el principio de competencia, que constituye la esencia de los precios de transferencia, es una fuente de doble imposición en las transacciones intragrupo. La doble imposición en materia de precios de transferencia se produce cuando la administración fiscal de un Estado Miembro unilateralmente ajusta el precio adoptado por una compañía en una transacción en intragrupo transfronteriza, sin que el otro Estado Miembro afectado efectúe el ajuste correspondiente al realizado por la Administración que actuó en primer lugar.

Según las publicaciones bianuales de Ernst & Young en materia de precios de transferencia, una de las razones por las que las empresas consideran que los precios de transferencia son una de sus prioridades en fiscalidad es debido a su vinculación con la doble imposición. En algunos años, los referidos informes han detectado hasta 42% de casos en los que se ha producido doble imposición lo que se debe también a que las compañías no suelen acudir generalmente a procedimientos arbitrales porque los consideran demasiado lentos y costosos.

Como señala SANZ GADEA<sup>109</sup> “El proyecto no llega a construir un Impuesto sobre Sociedades europeo debido a que se abstiene de regular el tipo de gravamen. Sin embargo, la base imponible queda totalmente armonizada, y lo que es más importante, en el ámbito de las operaciones internas realizadas entre las sociedades del grupo, prescinde del principio de libre competencia, el cual, como es sabido, es el fundamento del consenso de la OCDE en materia de distribución de los beneficios entre las distintas jurisdicciones fiscales. Además, permite la compensación de las pérdidas sufridas por las entidades del grupo con los beneficios generados por otras entidades del grupo. Ambos efectos se deben a la consolidación. Sin consolidación habría base imponible común, pero no se podría prescindir del principio de libre competencia ni se produciría la compensación de pérdidas.”

---

costes en €87,000 o en un 62%. El ahorro que podría lograr una empresa de medianas dimensiones es aún más significativo pues se espera, según se indica, que sus costes se reduzcan de €128,000 a €42,000, es decir, una disminución del 67%.

<sup>108</sup> Comisión Europea, Informe de Impacto, op cit, pag 12.

<sup>109</sup> Op, cit pag 26

Según se indica en el prólogo de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia<sup>110</sup> Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y, por tanto, de los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Las cuestiones relativas a los precios de transferencia surgieron originalmente en las relaciones entre empresas asociadas que actuaban dentro de la misma jurisdicción fiscal. Las Directrices no consideran cuestiones de naturaleza interna, sino que se centran en los aspectos internacionales de los precios de transferencia. Estos aspectos internacionales son más difíciles de tratar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica la necesidad de practicar un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar este ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esa parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar, a efectos fiscales, los precios de transferencia de las operaciones transfronterizas.

En principio, las potestades tributarias reivindicadas por cada país dependen de si utiliza un sistema de imposición basado en la residencia, en la fuente o en ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, el país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas) a la que considere residente en su jurisdicción, comprendida la renta procedente de fuentes extranjeras. En un sistema fiscal basado en la fuente, el país incluirá en su base imponible las rentas obtenidas dentro de su jurisdicción, con independencia de la residencia del contribuyente. Al aplicar estos dos criterios a las empresas multinacionales, frecuentemente de forma conjunta, se suele considerar a cada empresa del grupo multinacional como una entidad independiente. Los países miembros de la OCDE han elegido este criterio de la entidad independiente como el medio más adecuado para llegar a unos resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición. De esta manera, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de residencia o de fuente).

Con el fin de aplicar el criterio de la entidad independiente a las operaciones intragrupo, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que difieran de aquellas que se hubieran acordado en caso de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad independiente, los países miembros de la

---

<sup>110</sup> "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias." OCDE versión actualizada a 22 julio 2010.

OCDE han optado por el principio de plena competencia, en virtud del que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios.

Pues bien, al aplicar de consolidación fiscal desaparece el principio de tributación de cada empresa como una entidad independiente y se impone el de la tributación en sede de la entidad dominante del grupo, lo que conlleva, en consecuencia, la inaplicación del principio de plena competencia. No obstante, la regulación de los precios de transferencia no es materia exclusiva del Impuesto sobre Sociedades sino que otros impuestos y también la normativa contable se hacen eco de estos principios, tributación como empresa independiente y plena competencia, en aras de la transparencia y de la prevalencia del principio de la sustancia sobre la forma sobre el que se asientan también las referidas normativas.

En nuestro ordenamiento, la regulación de las operaciones vinculadas se extiende al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los impuestos aduaneros y también a la normativa contable. De hecho, la definición y delimitación del grupo se contiene en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia fiscal y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. La norma de registro y valoración nº 21, establece en su apartado primero que:

*"la presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales.*

*Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.*

*En consecuencia, con carácter general, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas".*

Indica, al respecto, CARBAJO<sup>111</sup> que, al tenor de lo indicado, se podría interpretar que solamente es obligatorio desde la óptica contable valorar a precio de mercado las operaciones vinculadas realizadas entre empresas del grupo, si bien el referido autor entiende que si se analiza el alcance de la expresión "valoración operaciones vinculadas" de acuerdo con la filosofía del PGC de 2007 y sus principios de prevalencia del fondo sobre la forma e imagen fiel, obligatoriamente deberíamos llegar a la conclusión de que el denominado "perímetro contable" es más amplio que el fiscal, pues desde esta interpretación ni siquiera hace falta que se trate de una operación vinculada para estar obligado a valorar la operación por su valor razonable.

---

<sup>111</sup> Carbajo Vasco, Domingo y otros autores "Guía sobre operaciones vinculadas. Especial consideración de las pequeñas y medianas empresas españolas (PYMES)". Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios.



Al respecto, señala SANZ GADEA<sup>112</sup> " que valor razonable y valor de mercado no son sino conceptos cuya comprensión práctica es el precio que se forma en el mercado. Es el mercado, en definitiva, en cuanto sistema de determinación e información respecto de los precios y las cantidades que se intercambian, la realidad crucial en la que se sustentan ambos conceptos".

De lo expuesto podemos concluir que la consolidación que la propuesta de Directiva conlleva permitiría eliminar los cada vez más numerosos contenciosos existentes en materia de precios de transferencia en cuanto que sea cual sea la valoración que las empresas interesadas hayan realizado, la misma debe ser eliminada por razón de la consolidación. De lo anterior no podemos, sin embargo concluir que las obligaciones de información y documentación inherentes a los precios de transferencia hayan de ser soslayadas como consecuencia de la aplicación de la BICCIS ya que es la propia normativa contable, según hemos indicado, la que se hace eco de la necesidad de aplicar una valoración razonable en materia de operaciones vinculadas. Al respecto, hay que advertir que la Propuesta de Directiva en su intento por unificar la normativa tributaria aplicable a los grupos fiscales europeos en el Impuesto sobre Sociedades no contiene disposición alguna relativa a las competencias que en materia de obligaciones de información de carácter general incumben a las personas jurídicas residentes en España, de lo que podemos deducir que, salvo en lo que se refiere a la obligación de declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades que se efectuará en régimen de grupo, estarán sujetas a las mismas obligaciones de información que el resto de los sujetos pasivos, de lo que cabe concluir que las obligaciones de documentación inherentes a las operaciones vinculadas deben seguir vigentes, por lo que, en este aspecto, la aprobación de la propuesta de Directiva introducirá una mayor certeza y permitirá eliminar la litigiosidad, sin que de ello se pueda concluir que no exista obligación de cumplir con las obligaciones de documentación.

## **8. Compensación de pérdidas sufridas por sociedades filiales en el extranjero o establecimientos permanentes**

Según indica ANEIRO PEREIRA<sup>113</sup> desde una perspectiva europea, la falta de regulación de la compensación transfronteriza de pérdidas puede suponer que los beneficios y las pérdidas de los grupos de sociedades sean repartidos entre distintos Estados teniendo en cuenta los diferentes tipos de gravamen existentes y la divergencia entre las diversas normativas europeas. Esta situación puede generar situaciones de planificación fiscal fraudulenta o, también, que las sociedades y los grupos paguen impuestos sobre sociedades superiores a lo que se derivaría de sus resultados a nivel comunitario.

---

<sup>112</sup> "Operaciones vinculadas. Perspectivas contable y fiscal. Primera parte." Eduardo Sanz Gadea, las Monografías de la Ventana de la AEAT, Nº 13, página siete.

<sup>113</sup>J. ANEIRO PEREIRA, "La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de los países miembros y en el proyecto de BICCIS" Encuentro de Derecho Financiero y Tributario(1ª ed)"Desafíos de la hacienda Pública española" (2ª parte). La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera. Doc nº 13/2012

Al respecto, el citado autor analiza las numerosas disparidades que en esta materia se producen en la regulación de los 27 Estados miembros que afectan a cuestiones tan diversas como a la posibilidad de compensar con las pérdidas con beneficios de ejercicios pasados, “*carry back losses*”, que admiten ciertos Estados aunque es mayoritario el sistema de compensación con beneficios de ejercicios futuros; el plazo de compensación; la obligatoriedad o facultad de compensar la pérdida en el ejercicio que más convenga al contribuyente; la cuantía compensable, las cláusulas antiabuso y la posibilidad de compensar las pérdidas transfronterizas, sólo admitida por Francia, Italia y Reino Unido.

Por ello, la evolución del proceso de integración europea y, sobre todo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, junto con la Propuesta de Directiva objeto de examen, justifica la necesidad de abordar el tratamiento de esta cuestión en un intento de darle una solución uniforme.

Algo similar ocurre con las pérdidas obtenidas por los establecimientos situados en el extranjero ya que puede suceder que ni la legislación del país en el que se encuentra éste último ni de la casa central permitan compensar tales pérdidas. La aplicación del principio de territorialidad provoca la compartimentación territorial de la base imponible y ello puede conducir a una imposibilidad de compensar pérdidas en situaciones transnacionales en el ámbito de la Unión.

Así, puede suceder que un contribuyente obtenga beneficios en el Estado en el que reside y pérdidas en el Estado de la fuente. En lugar de existir una única base imponible que tribute en un solo país, en la que se compensen los resultados positivos con los negativos, nos encontramos con que se atribuye la pérdida a un Estado miembro y la renta positiva a otro Estado.

También puede darse la circunstancia de que la normativa del territorio en el que se encuentra la entidad tenga en cuenta los ingresos de la sucursal para determinar la tributación de la empresa pero no las pérdidas. Por ello, la inclusión de las pérdidas de los establecimientos permanentes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sede central depende del método para la eliminación del Impuesto sobre Sociedades que se utiliza en los Convenios para evitar la Doble Imposición o, en su caso, en las normas internas, siendo muy diversas las normas aplicadas al respecto por los diferentes Estados Miembros.

Aunque la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>114</sup> ha tratado de paliar los problemas derivados de la descoordinación normativa existente entre los Estados de la Unión e intentado buscar un equilibrio entre las exigencias del derecho de la Unión Europea y la práctica internacional basada en el Modelo de Convenio de la OCDE, no se puede desconocer, como señala BARREIRO CARRIL<sup>115</sup>, que cuando los

---

<sup>114</sup> Las Sentencias *Marks&Spencer*, *Lidl Belgium*, *Krankenheim* o *X-Holding BV* entre otras, validaron, en general, las normas internas que limitaban el aprovechamiento de las pérdidas salvo cuando pudieran considerarse desproporcionadas.

<sup>115</sup> M.C. BARREIRO CARRIL “La compensación transnacional de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada”, Encuentro de Derecho Financiero y

Estados miembros aplican el principio de territorialidad no están sino ejerciendo una función que les compete, establecer, de manera neutral, un punto de conexión fiscal, de ahí que el Tribunal, en su intento de respetar en mayor grado la autonomía de los Estados miembros puede provocar reacciones en los legisladores nacionales que resulten aún más restrictivas de las libertades fundamentales. Es bien conocido el principio rector de interpretación del TJUE que parte de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, si bien éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario. De ahí que, en ausencia de reglas en el Derecho de la Unión que armonicen esencialmente los impuestos directos, los Estados miembros pueden elegir los puntos de conexión que estimen convenientes para someter a gravamen las distintas manifestaciones de capacidades económicas. En este sentido, los legisladores nacionales pueden aplicar el principio de renta mundial a sus residentes y el principio de la fuente (territorialidad en sentido estricto) a los no residentes que obtienen rentas en su territorio aunque también pueden sujetar a tributación a sus residentes en base al principio de territorialidad lo que puede conducir a la “compartimentación territorial de la base imponible que puede comportar la imposibilidad de compensar pérdidas en situaciones transnacionales en el ámbito de la Unión.

De ahí que el sistema de base imponible consolidada, al permitir la tributación en grupo fiscal de las sociedades residentes en los Estados como a los establecimientos permanentes de una sociedad residente en un Estado miembro o a los establecimientos situados en un Estado miembro que pertenezcan a una filial consolidable residente en un tercer país, resuelven, en lo que al ámbito de la Unión Europea se refiere, los problemas planteados, sin más limitación que la relativa a la obligatoriedad de compensar las pérdidas de explotación anteriores a la entrada en el grupo con la cuota parte del sujeto pasivo que las originó.

Sintetizando lo hasta ahora expuesto, podemos decir que el objetivo de la Propuesta es el establecimiento de una base imponible común consolidada a nivel europeo que permita la tributación del conjunto de las entidades del grupo en el Estado de la sede de la sociedad dominante del grupo, sistema de ventanilla única, sin perjuicio del reparto de la base imponible común del grupo así determinada entre los Estados Miembros en los que residan la sociedad dominante y sus filiales con arreglo a unas normas de reparto que serán examinadas posteriormente y aplicando cada Estado miembro sus propios tipos impositivos a la parte de base imponible que le corresponda.

La Propuesta no pretende la armonización de los tipos impositivos, es más, considera beneficioso un moderado sistema de competencia entre los diferentes Estados miembros.

Con todo ello, el objetivo principal que se pretende conseguir es, de una parte, reducir los costes de cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades de las empresas que realizan operaciones transfronterizas y, de otra, eliminar la doble imposición en la medida en que

---

Tributario(1ª ed)“Desafíos de la Hacienda Pública española” (2ª parte). La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera. Doc nº 13/2012

la colisión entre los diferentes sistemas puede comportar que determinadas pérdidas queden sin compensar.

Al ser facultativa para las empresas la aplicación de este nuevo sistema, es de suponer que sólo lo aplicarán cuando dicha aplicación implique una menor tributación ya que, aún siendo elevados los costes de cumplimiento, la realidad pone de manifiesto que las grandes multinacionales obtienen considerables ventajas de las discordancias y contradicciones que existen entre los ordenamientos de los diferentes Estados, hasta tal punto que la OCDE ha puesto de manifiesto que todo ello comporta la existencia de numerosos y variados casos de “desimposición”<sup>116</sup>

De ahí que aun cuando la regulación de la base común suponga una ampliación de las bases tributarias, dado el limitado número de exenciones y reducciones impositivas que comporta, su aplicación queda condicionada por la conveniencia práctica para las empresas destinatarias del sistema lo que pondrá de relieve una interesante controversia: ¿Es más interesante eliminar los obstáculos fiscales derivados de los costes de cumplimiento y de la doble imposición o aprovecharse de esas distorsiones de las que se pueden derivar situaciones de “desimposición” y precios de transferencia que supongan el traslado de rentas a aquellas jurisdicciones con tipos más reducidos y de los gastos a aquéllas con tipos impositivos más elevados?

En todo caso, parece que esta controversia ya no se planteará pues la Comisión ha anunciado que va a reformar su Propuesta de manera que su aplicación sea obligatoria y no facultativa. Sobre esta cuestión la propia Comisión ha reconocido recientemente<sup>117</sup> que *“La propuesta actual se refiere a una utilización opcional de la BICCIS, lo que limitaría su eficacia como instrumento para evitar el traslado de beneficios, ya que sería poco probable que las empresas multinacionales que minimizan sus beneficios imponibles mediante la planificación fiscal agresiva optasen por utilizarla. Por lo tanto, la Comisión trabajará sobre una propuesta encaminada a hacer obligatoria la utilización de la BICCIS, al menos para las empresas multinacionales.”*

La definición del concepto de empresa multinacional como entidad a la que resultará obligatoria la aplicación del nuevo régimen revestirá gran interés. En principio, cabría entender por tales aquellas que operan de manera regular a escala transfronteriza y cuyo volumen de operaciones excede de un cierto umbral.

Aunque podría ser interesante, como señaló SOLER ROCH<sup>118</sup>, incentivar la utilización de la Sociedad Europea a modo de “caballo de Troya” para la armonización del impuesto de sociedades en Europa, el carácter facultativo de la utilización de esta fórmula societaria resultaría, a nuestro juicio, incompatible con el carácter obligatorio que la Comisión quiere introducir en la aplicación de la Propuesta.

---

<sup>116</sup> La OCDE tiene censados más de 450 esquemas de elusión fiscal que se aplican con toda naturalidad en los países desarrollados.

<sup>117</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficiente en la Unión europea: 5 áreas de acción”, COM (2015) 302 final.

<sup>118</sup> M.T. SOLER ROCH “Corporate Tax in the EU...” *EC Tax Review* 2005/3 p. 117

## **CAPÍTULO II. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, PRINCIPIOS APLICABLES Y RENTAS SUJETAS**

### **1. Planteamiento**

Los capítulos IV, V y VI de la Propuesta están dedicados a la regulación de la base imponible. El capítulo IV, artículos 9 a 16, se refiere al cálculo de la base imponible; el capítulo V, artículos 17 al 31, a su periodificación y cuantificación y el capítulo VI, artículos 32 a 42, trata de la amortización del inmovilizado.

A efectos de nuestro trabajo abordaremos el estudio de estas materias en dos capítulos. En el presente abordaremos el análisis de los principios generales que rigen la determinación de la base imponible, su periodificación y cuantificación, así como el de los ingresos sometidos a tributación. En el capítulo siguiente estudiaremos las rentas exentas, los gastos deducibles y los no deducibles.

En un capítulo ulterior analizaremos el procedimiento a seguir para la consolidación fiscal ya que, en la Propuesta original de la Comisión, la base imponible objeto de la Propuesta es una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades lo que supone que, previamente, se han de determinar las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo para, a continuación, proceder a su consolidación y determinar la Base Imponible Consolidada que ha de ser objeto de distribución a efectos de su tributación.

Al respecto, nos llama la atención que la Propuesta no contenga una definición precisa de cómo se determina la base imponible individual sino que, en su lugar, haga referencia a los principios generales, al procedimiento a seguir para su cálculo y determinación; no obstante, el artículo 10, elementos de la base imponible, pudiera considerarse como una definición de la misma.

Es en el capítulo IX, dedicado a la consolidación, en el que cuyo artículo 57, titulado “Alcance de la consolidación”, se limita a señalar en su apartado primero que se consolidarán las bases imponibles de los miembros de un grupo, sin referirse, tampoco, a la definición de la Base Imponible Consolidada Común, cuya regulación constituye el objeto y núcleo de la Propuesta en su estado original.

Realmente, podríamos pensar que la Comisión, conocedora de la dificultad que supone conseguir la aprobación de un proyecto tan ambicioso, en su subconsciente, si es que es posible emplear este término en relación con un proyecto normativo, contemplase ya desde el momento mismo de su aprobación por el Colegio de Comisarios la posibilidad de que la consolidación se aprobase en una etapa ulterior, lo que, en nuestra opinión, revelan algunos elementos que no encajan del todo con el planteamiento inicial de aprobar una base imponible consolidada común de carácter facultativo.

Nos referimos a la estructura de la propia Propuesta; si el objeto de la misma es la determinación de una base imponible consolidada común, ¿por qué no se definen las entidades que pueden aplicar el régimen hasta el capítulo IX dedicado a la consolidación? y ¿por qué la regulación de la base imponible ocupa los primeros

capítulos de la Propuesta? En nuestra opinión, la estructura de la Propuesta, en alguna forma, contemplaba la posibilidad de su aprobación por etapas, de forma que, en una etapa inicial, hubiera un conjunto de normas comunes aplicables con carácter general y, en una etapa ulterior, se abriera paso la posibilidad de introducir un sistema de consolidación fiscal de carácter facultativo, una vez asegurada la aplicación general obligatoria de los aspectos más relevantes y necesitados de armonización.

Corroborar lo anterior el hecho de que la estructura de la Propuesta difiere del procedimiento seguido en nuestro ordenamiento, en el que se define primero la base imponible individual y, posteriormente, se procede a la determinación de la base imponible del grupo fiscal. Así, el artículo 10 de la LIS, está dedicado al concepto y determinación de la base imponible, así como a las reglas de imputación temporal estableciendo en su primer apartado que la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores, mientras que el artículo 62.1 está dedicado a la determinación de la base imponible del grupo fiscal estableciendo en la letra a) que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otras partidas :

*“a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.”*

La Exposición de Motivos de la Propuesta en su considerando noveno establece que el régimen de base imponible consolidada debe consistir en un conjunto de normas comunes para el cálculo de la base imponible de las empresas, sin perjuicio de lo dispuesto en las directivas 78/660/CEE<sup>119</sup>, del Consejo de 25 julio 1978, y 83/349/CEE<sup>120</sup>, de 13 de junio de 1983, y en el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo<sup>121</sup>.

Las referidas Directivas fijan los principios generales en los que deben basarse las normas de valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, así como los principios por los que se rigen de prudencia, de invariabilidad de las formas de evaluación, etc.; asimismo, establecen las normas de valoración de las partidas y la información que deberá aparecer de forma obligatoria en la memoria, es decir, la información sobre los métodos de valoración de las distintas partidas del balance, sobre las empresas en las que la entidad posee un determinado porcentaje del capital, el

<sup>119</sup> Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, DOCE L 222 de 14.8.1978, p. 11

<sup>120</sup> Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, DO L 193 de 18.7.1983, p. 1

<sup>121</sup> El Reglamento 1606/2002/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 junio 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, tiene por objeto adoptar y aplicar las normas internacionales de contabilidad en la Unión Europea para armonizar la información financiera presentada por las sociedades

importe al que ascienden algunos tipos de deudas así como el importe global de los compromisos financieros que no figuran en balance.

Por su parte el considerando 10 indica que conviene considerar sujetos a tributación todos los ingresos, salvo cuando se hallen expresamente exentos<sup>122</sup>.

A su vez, el considerando 11 señala que:

*“Deberían quedar exentas las rentas consistentes en dividendos, el producto de la transmisión de acciones en una empresa no perteneciente al grupo y los beneficios de los establecimientos permanentes en el extranjero. A la hora de contrarrestar la doble imposición, la mayoría de los Estados miembros eximen los dividendos y el producto de la transmisión de acciones ya que, de este modo, evitan tener que calcular el derecho a deducción del sujeto pasivo por el impuesto pagado en el extranjero, en particular si dicha deducción debe tener en cuenta el impuesto sobre sociedades pagado por la empresa que reparte dividendos. La exención de la renta obtenida en el extranjero responde a la misma necesidad de simplificación”.*

Finalmente, el considerando 12 indica que resulta oportuno considerar imponible la renta consistente en pagos de intereses y cánones, estableciendo reducciones por las retenciones practicadas sobre dichos pagos. Contrariamente a lo que ocurre en el caso de los dividendos, el cómputo de esta deducción no entraña, según la Exposición de Motivos, ninguna dificultad.

De lo expuesto se sigue que el régimen para la determinación de la base imponible contenido en la Propuesta, aunque toma en consideración el resultado contable, no parte de él pues la base imponible es independiente del mismo ya que, para su cálculo hace una única determinación en la que parte de los ingresos obtenidos por cada entidad, sin mayores precisiones, para detraer de los mismos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles.

Se trata, pues, de un sistema de evaluación primordialmente fiscal que se aparta del sistema seguido en nuestro país en el que, partiendo del resultado contable, se realizan una serie de ajustes, positivos y negativos, para determinar la base imponible. Nuestro sistema de determinación, como señala SANZ GADEA<sup>123</sup> no ha estado exento de tensiones, de signo contrario, tanto de la Administración que ha contemplado con cierto recelo la eficacia fiscal de las normas contables, imbuidas del principio de prudencia valorativa, mientras que las empresas han alimentado la pretensión de practicar nutridos ajustes extracontables con finalidad fiscal, al objeto de, como indica el referido autor, *“no presentar la misma ofrenda ante el altar de los accionistas y el de la Hacienda Pública”*, por razones bien evidentes, a nuestro juicio. Sobre todo, en el ámbito de las grandes empresas, los ajustes fiscales o extracontables son tan abultados, fondos de comercio,

---

<sup>122</sup> Esta afirmación pudiera parecer una obviedad, pues las exenciones tributarias tienen que estar reguladas por ley, si no fuera porque el Derecho Comunitario carece de un Derecho tributario general que, en nuestra opinión, tendría que ir abriéndose paso, al menos en lo que a las categorías y principios generales se refiere.

<sup>123</sup> E. SANZ GADEA “La reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo” en la obra colectiva dirigida por J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA coordinada por M. GUTIÉRREZ LOUSA y J. GALÁN RUIZ, El Impuesto sobre Sociedades y su reforma” Thomson, Civitas, 2006, p. 15

deterioros, dividendos exentos... que, en nuestra opinión, dentro del mismo sistema coexisten dos métodos sucesivos de determinación, partiendo del resultado contable y, por un proceso sumamente laborioso, se llega a la determinación de la base imponible fiscal<sup>124</sup>.

De ahí que, en nuestra opinión, la regulación de la Propuesta lo que hace es integrar los dos métodos sucesivos en uno sólo pues se presentan conjuntamente como un único procedimiento.

Pese a lo anterior nos sigue sorprendiendo que las referencias a la base imponible común sean tan escasas cuando la armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ha sido el objetivo de la Comisión desde 1991. De hecho, a nuestro juicio, en la Propuesta este interés se debilita, dado su carácter optativo que le obliga, por así decir, a competir con las regulaciones nacionales de los Estados miembros en la materia en el sentido de ofrecer soluciones más ventajosas, desde un punto de vista global, que justifiquen la opción por la aplicación del régimen contenido en la misma. De ahí que no se definan con tanta nitidez todos los elementos que han de servir para determinar esa base imponible común, en cuanto que no va a estar armonizada a nivel europeo, sino que sólo se aplicará a aquellas entidades que así lo decidan voluntariamente. Imaginemos el conflicto que se podría producir si la Propuesta regulase con todo detenimiento el tratamiento de los ingresos computables y su forma de determinación y las regulaciones de algunos Estados miembros en la materia fueran distintas o contradictorias con la misma. No resultaría razonable ni posible iniciar una serie de conflictos judiciales por esta materia cuando, deliberadamente, no se ha querido imponer ese sistema sino hacerlo facultativo u opcional<sup>125</sup>.

A nuestro juicio, ahí reside la paradoja que encierra esta regulación y que la ha debilitado, por lo que resulta necesario su reforzamiento<sup>126</sup>; aquello que se resalta o lo que constituye la denominación y, en apariencia, el objetivo de la Propuesta no es lo más importante de la misma, sino que lo verdaderamente importante es la creación de grupos fiscales consolidados en la Unión Europea que tributen ante una única Administración y que repartan el resultado de la agregación de sus respectivas bases imponibles entre los

---

<sup>124</sup> Sobre la incidencia de los ajustes fiscales en la tributación de las grandes empresas, véase el estudio de J. MARTÍNEZ VARGAS y G. LABATUT SERER en *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 18, nº 1 (2009) pp. 85 a 104, de donde se infiere que en las grandes empresas del Ibex-35 el efecto global de las diferencias fiscales ha sido negativo a lo largo del periodo 1990-2002, adquiriendo mayor importancia las diferencias negativas a partir de 2001, como consecuencia, principalmente, del incremento de las diferencias por tributación consolidada y la contabilización de créditos por bases imponibles negativas.

<sup>125</sup> Evidentemente, esta situación va a cambiar en un futuro próximo como consecuencia de la revisión que, próximamente, va a realizar la Comisión, en la que se establecerá la aplicación de la base imponible armonizada común con carácter obligatorio si bien, como de momento no se conoce más que el anuncio realizado en el Plan de acción de la Comisión, no sabemos si el carácter obligatorio afectará al conjunto de la base imponible o sólo a los elementos más relevantes de la misma, de forma que los Estados miembros pudieran mantener un cierto margen de acción para regular de forma autónoma determinadas cuestiones. Es sabido que no todos los Estados miembros tienen la misma sensibilidad en cuestiones de relevancia como son la protección social o del medio ambiente, lo que podría justificar la existencia de especialidades características del sistema tributario de determinados países.

<sup>126</sup> La Comisión parece que prefiere referirse a esta situación como un “relanzamiento”; aunque es posible que implique un relanzamiento, también lo es que necesita reforzar su debilidad argumental en estas cuestiones.



Estados miembros de acuerdo con una fórmula de reparto similar a la aplicada en Estados federales como los Estados Unidos y Canadá<sup>127</sup>.

En este contexto, pensamos que la Propuesta tendría que apoyarse, en buena parte, en las cuestiones que surjan en cuanto a la determinación de los ingresos y gastos en las NIC y las NII, de ahí que se limite a abordar la definición del concepto de ingresos, las rentas que se consideran exentas, los principios generales aplicables y la periodificación de los ingresos y gastos mientras que, en materia de gastos deducibles, la regulación ofrezca un mayor detalle en cuanto que, en esos aspectos, la Propuesta quiere establecer un tratamiento distinto del contable.

En lo que se refiere a los ingresos, la Propuesta contiene una definición general de este concepto en el apartado 8 del artículo 4, dedicado a definiciones, según el cual:

*“A los fines de la Propuesta se entenderá por:*

*(8) “ingresos”: el producto de las ventas o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados en nombre de organismos públicos, tenga o no carácter monetario, incluido el producto de la transmisión de bienes y derechos, intereses, dividendos y otras distribuciones de beneficios, el producto de una liquidación, cánones, subvenciones y ayudas, donaciones recibidas, compensaciones y gratificaciones. Los ingresos incluirán asimismo las donaciones en especie efectuadas por un sujeto pasivo, pero no comprenderán los recursos propios por él obtenidos o la deuda que le sea reembolsada.”*

En lo que se refiere a los gastos, aún cuando, a diferencia de los ingresos, no se establece una definición de que se entiende por “gastos”, los artículos 12 y 13 determinan los gastos y otros elementos que se consideran deducibles y los artículos 14 y 15 los gastos que no se consideran deducibles. Del tratamiento de los gastos nos ocuparemos en un capítulo posterior.

## **2. Principios generales**

A efectos de establecer una base común, hay que partir de unos principios que deben guiar el proyecto normativo. La Exposición de Motivos no alude a tales principios rectores para la configuración de la base imponible común. El Preámbulo se refiere al carácter facultativo del régimen, al principio de subsidiariedad y al de proporcionalidad, en el sentido de que, dado su carácter optativo, la Propuesta supone la respuesta más proporcionada a los problemas observados, si bien tales principios son las líneas directrices de la Propuesta antes que los principios definitorios de la base imponible común.

---

<sup>127</sup> A. AGÚNDEZ GARCÍA, “The delineation and apportionment for an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options”. Taxation Working Paper nº 9, European Commission Directorate-General Taxation Customs Union”, 2006

SPENGLER y MALKE<sup>128</sup> se refieren a los principios o criterios comunes a seguir para la determinación de las reglas de valoración de la base, entre los que se encuentran los principios de justicia e igualdad, certeza, simplicidad y neutralidad, si bien estos principios se predicen de cualquier sistema tributario moderno, sin perjuicio del análisis en profundidad que se pueda realizar a la luz del examen de cada una de sus medidas para comprobar si tales principios se siguen a ultranza en todas las ocasiones o si se apartan de ellos en determinados casos.

Al respecto, SANZ GADEA<sup>129</sup> señala que la Propuesta consagra la neutralidad en la importación de capitales, en el sentido de que el sistema BICCIS procura la tributación igual de las entidades a él acogidas en relación con las entidades constituidas en el mismo Estado miembro. En cambio, abandona este principio en la exportación de capitales al declarar exentos los dividendos, las plusvalías de cartera y las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes con carácter general.

En el mismo sentido se manifiesta LOPEZ RODRÍGUEZ<sup>130</sup> quien, además, señala que, aunque la Propuesta aspira a conseguir la neutralidad, las medidas previstas pueden tener efectos diversos sobre los distintos sectores de actividad; así, indica que el régimen de amortización al tipo del 25% de los activos integrados en régimen de pool, del que se excluyen los edificios, los activos no amortizables en un periodo de 15 años y los intangibles, puede dar lugar a un trato diferenciado para las empresas que utilicen de forma más intensiva ese tipo de elementos patrimoniales.

De ahí que, a nuestro juicio, resulte preferible examinar la adecuación de la Propuesta a los principios generales del sistema tributario en la Propuesta a la luz de los efectos que la misma pudiera producir en supuestos concretos.

Más cercanos y concretos nos parecen los principios generales contenidos en la base imponible armonizada que LOPEZ RODRÍGUEZ<sup>131</sup> enuncia en la siguiente forma:

- a) Principio de devengo
- b) Principio de prudencia
- c) Principio de no compensación
- d) Principio de uniformidad
- e) Principio de registro

---

<sup>128</sup> C. SPENGEL, C. MALKE., "Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER Common Consolidated Corporate Tax Base, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volumen 53, Viena, 2008, p. 67.

<sup>129</sup> E. SANZ GADEA, material didáctico no publicado

<sup>130</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base imponible común y consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( I ) : objeto, características, ámbito y principios de la propuesta de la Comisión". *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación*, n. 345, Diciembre 2011.

<sup>131</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base..." cit, pp.66

- f) Autonomía de la contabilidad
- g) Sustancia sobre la forma
- h) Simplicidad, transparencia, seguridad jurídica y aplicabilidad

Por nuestra parte, siguiendo el mencionado autor, examinaremos los mencionados principios dedicando, por su importancia, apartados independientes para el devengo que examinaremos conjuntamente con la periodificación y cuantificación de la base imponible y la relación de la base imponible común consolidada con la contabilidad.

No obstante, conviene mencionar aquí la omisión en el contexto de la BICCIS de un principio, a nuestro juicio importante, que la Propuesta no contempla y que es el de la correlación de ingresos y gastos que, sin embargo, figura en el artículo 11 de la LIS aunque parezca que una norma de reconocimiento contable más que un principio, al señalar que:

*“Los ingresos y gastos derivados de las transacciones y hechos económicos se imputarán en el periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

De esta forma, como señala SANZ GADEA, según cita de COBO DE PISÓN<sup>132</sup> *“La razón por la cual el reconocimiento contable del gasto se supedita a una especie de relación causal con el reconocimiento contable del ingreso se debe a que, en definitiva, el resultado contable no es sino la diferencia entre los ingresos contabilizados durante un ejercicio y los gastos asociados a dichos ingresos que, por tanto, deben contabilizarse igualmente en dicho ejercicio”*<sup>133</sup>.

Sobre la conveniencia o no de que la BICCIS introduzca este principio volveremos más adelante al tratar del devengo en la Propuesta.

En lo que al principio de prudencia se refiere, LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>134</sup> señala que, aunque no está formulado en forma expresa, inspira los preceptos que permiten la deducibilidad de provisiones por responsabilidades, por pensiones del personal o por insolvencias. También afecta a la corrección del valor de las existencias y de los activos no amortizables cuando el sujeto pasivo pruebe que, por circunstancias excepcionales, se ha visto reducido de forma permanente al final del ejercicio, según indica el artículo 41.

El principio de no compensación se encontraría recogido en el artículo 9.2, según el cual las operaciones y los hechos imposables se evaluarán de forma individual. También en el

<sup>132</sup> E. SANZ GADEA, material didáctico... cit, p. 415

<sup>133</sup> En realidad, dicha cita corresponde al principio de correlación de ingresos y gastos tal como estaba formulado en el artículo 19.1 del TRLIS, en la siguiente forma:

*“Los ingresos y gastos se imputarán en el periodo impositivo en el que se devenguen atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria y financiera respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

En el momento actual, no podemos asegurar que la nueva formulación de este principio se trate, como así parece a nuestro juicio, de un mero perfeccionamiento técnico o de una reformulación del principio de correlación, lo que se irá viendo conforme se produzcan interpretaciones al respecto.

<sup>134</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit p. 67

artículo 59.4 conforme al cual el método de registro de las operaciones intragrupo o deberá permitir identificar todas las transferencias y ventas de este tipo al precio de coste o al valor fiscal, en caso de que sea inferior.

Por su parte, del principio de uniformidad se deriva la exigencia de que el cálculo de la base imponible se efectúe de forma uniforme salvo que concurran circunstancias excepcionales que justifiquen su modificación. También se manifiesta en el artículo 59.3 al imponer un método uniforme debidamente documentado para registrar las operaciones intragrupo, sin perjuicio de que se pueda modificar por motivos comerciales válidos al principio del ejercicio fiscal.

A su vez, el principio de registro aparece formulado en relación con los activos en el artículo 32 y con los grupos consolidados en el artículo 59.3, en el que se impone la obligación de registrar a través de un método consistente y adecuadamente documentado las transacciones intragrupo.

En cuanto a la prevalencia de la sustancia de las operaciones sobre su forma jurídica, estamos completamente de acuerdo con el mencionado autor en que no es una cuestión sencilla y fácil de aplicar dada la distinta aproximación de las distintas legislaciones nacionales a la cuestión del abuso del derecho. No obstante, la influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera se deja sentir en algunas definiciones como la contenida en el artículo cuatro (20) de “propietario económico”, con importantes consecuencias fiscales como la de atribuir a dichos sujetos el derecho a practicar la amortización de los activos.

En lo que se refiere a los principios de simplicidad, transparencia, seguridad jurídica y aplicabilidad, que inspiran el texto de la Propuesta, pueden encontrar ciertas dificultades para su realización dado que, aun cuando el texto sea muy sencillo, las cuestiones tributarias, y más cuando están referidas a las grandes empresas o empresas multinacionales, requieren de complejas interpretaciones debido al considerable impacto económico de una u otra interpretación, lo que puede poner en cuestión la deseada simplicidad y uniformidad de la Directiva. También el hecho de que la regulación contenida en la Propuesta sea una regulación de nueva planta que inicia su andadura sin más apoyaturas que la Jurisprudencia del TJUE hace que la simplicidad y uniformidad parezcan más anhelos que principios de factible aplicación.

### **3. Relaciones entre la base imponible y la contabilidad**

Al respecto, señalan CID-HARGUINDEY ROMERO y GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ<sup>135</sup> que la cuestión relativa a la vinculación entre la contabilidad y la fiscalidad se planteó desde el inicio de los trabajos, ya que no todos los Estados miembros tienen la misma relación entre una y otra disciplina en lo que a la articulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se refiere, pudiéndose distinguir dos situaciones:

---

<sup>135</sup> A. CID-HARGUINDEY ROMERO y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, “La base imponible común consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”, *Cuadernos de Formación del I.E.F.*, vo.I 3/2007, p. 13.

- La posibilidad de establecer una relación muy estrecha entre contabilidad y fiscalidad, como ocurre en países como España, Italia o Francia, entre otros.
- La posibilidad de desvincular totalmente la fiscalidad de la contabilidad, situación que se produce en países como Alemania o Reino Unido.

Desde el punto de vista de la Comisión se plantearon, sin embargo, dos argumentos esenciales para que dicha vinculación no existiera, al menos desde un ámbito formal, aduciendo que existen varios Estados que no utilizan la contabilidad como punto de partida en el cálculo de la base imponible y, sobre todo, que no existe una armonización contable entre todos los Estados miembros siendo, por tanto, la existencia de 27 sistemas contables diferentes la razón fundamental por la cual la determinación de la BICCIS no toma como punto de partida el resultado contable, sino que establezca su propia normativa<sup>136</sup>.

Según indican las referidas autoras<sup>137</sup> la Comisión, en su documento de 2003 sobre “La aplicación de las NIC en 2005 y sus implicaciones para la introducción de la base imponible consolidada” consideró que las NIC<sup>138</sup> podrían ser utilizadas como punto de partida para la determinación de la base imponible armonizada.

Con todo, muchos países continúan utilizando su propia normativa contable y no las NIC si bien la Comisión considera que la única referencia común que se aplica en todos los Estados miembros aunque no sea a todas las empresas, son las NIC, por lo que constituyen una herramienta útil para orientar las discusiones, pero ni se pueden tomar las NIC íntegramente para fines fiscales, ni puede depender la estabilidad de la BICCIS de los posibles cambios en las NIC. De este modo, no existirá una vinculación directa, automática, entre las NIC y la BICCIS y la BICCIS será independiente de las NIC no quedando, por tanto, afectada por los posibles cambios de aquellas.

Según indica el párrafo 9 del documento de la Comisión WP057, aunque no es posible establecer un nexo formal dentro de la BICCIS y las NIC, este nexo, si existiera, sería ciertamente un punto de partida y tendría la ventaja de permitir que la BICCIS evolucionara de forma paralela con las NIC. Sin embargo, al mismo tiempo reconoce que varios Estados miembros no permiten el uso de las NIC para las cuentas individuales de las compañías y, de otra parte, que no todas las NIC son adecuadas para los fines fiscales. No obstante, es acertado aceptar que la mayor parte de las compañías deberían elaborar sus estados contables de acuerdo con los principios generalmente aceptados de contabilidad (GAAP) lo que requeriría unos ajustes en elementos clave para satisfacer las reglas y definiciones de la BICCIS en orden a determinar una base imponible uniforme.

Una cuestión relevante, sin embargo, es la relativa a la transposición de la Directiva al derecho interno que, según las autoras antes mencionadas, podría posibilitar el establecimiento de cierta vinculación práctica entre la contabilidad y la fiscalidad a nivel interno. Lo cierto es que, en ausencia de vinculación a la normativa contable, la BICCIS

<sup>136</sup> Párrafo 9 del Documento de la Comisión WP0057.

<sup>137</sup> A. CID-HARGUINDEY ROMERO y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, “La base imponible común consolidada...”, cit., p. 15.

<sup>138</sup> Normas Internacionales de Contabilidad o I.A.S, International Standards Accounts, según la versión inglesa.

debería definir todos los conceptos contemplados en la misma si pretende lograr una aplicación uniforme.

En nuestro ordenamiento, como señalan CALDERÓN CARERO y BAEZ MORENO<sup>139</sup>, las NIC/NIIF ejercen una influencia interpretativa de *facto* y de *iure*, tanto por cuanto que el aplicador interno puede encontrar en ellas una solución a un problema de interpretación o a una laguna del Derecho de las cuentas anuales, como por la posibilidad de interpretar el Derecho nacional de acuerdo con sus antecedentes internacionales/comunitarios. Esta relevancia interpretativa ha sido reconocida por el ICAC en algunas Consultas como, por ejemplo, en aspectos relativos al inmovilizado intangible<sup>140</sup> o a las combinaciones de negocios<sup>141</sup>, si bien, como acertadamente recalcan los mencionados autores, una cosa es la incidencia interpretativa y otra muy distinta la supletoriedad de las NIC/NIIF, la cual ha sido excluida por el ICAC en la Consulta 1 del BOICAC nº 74 de 2008, en la que se descarta la posibilidad de aplicación directa de las NIC/NIIF para resolver problemas de derecho interno, sin perjuicio de que se pueden utilizar como antecedentes interpretativos.

Ejemplos de esta influencia se encuentran también en la práctica jurisprudencial y administrativa, tanto a efectos contables como fiscales, citando al respecto los autores antes mencionados las Resoluciones del TEAC de 9 de septiembre de 1999, de 15 de octubre de 2004 y de 19 de junio de 2009, así como el Dictamen del Consejo del Estado sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

En este contexto, existe una realidad indudable y es que el legislador español, descartando de forma expresa una de las posibilidades que abría el Reglamento 1606/2002, ha optado por un modelo de reforma que convierte a las reglas contenidas en el Código de Comercio y en el PGC de 2007 en textos autónomos desde una perspectiva normativa, por mucho que los mismos procuren un acercamiento al modelo NIC/NIIF. Autonomía que, citando el Dictamen 1590/2007 antes mencionado, se hace evidente en la propia introducción del PGC que califica al mismo como *“...de carácter autónomo en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas, debiendo derivarse de ello la consecuencia lógica de que ... la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso, puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos.”*

Al respecto, los citados autores nos recuerdan que no conviene perder de vista que el modelo contable NIC/NIIF existe y se elabora con una finalidad esencialmente informativa que es, por otro lado, la finalidad que caracteriza esencialmente a las cuentas

---

<sup>139</sup> J.M CALDERÓN CARRERO y A. BAEZ MORENO “La armonización contable europea, las NIC/NIIF y su influencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBÍN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, pp. 103 a 161

<sup>140</sup> BOICAC 73, marzo de 2008

<sup>141</sup> BOICAC 75, septiembre de 2008

consolidadas y, ni siquiera en éstas, como señala el Reglamento 1606/2002, son directamente aplicables a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados que son, en principio, los únicos obligados a elaborar sus cuentas conforme a las mismas. Dichas normas deben ser incorporadas al ordenamiento comunitario conforme a un procedimiento previsto en el mencionado Reglamento, debiendo, asimismo tomar en consideración que tales normas son objeto de un proceso de revisión y reforma constante que propicia que, en ocasiones, sea prácticamente imposible seguir su evolución.

En relación con la toma en consideración de estas disposiciones contables, la situación es muy diferente en los Estados miembros. Así, mientras que en Alemania, la ley de modernización de balances ha preconizado una solución semejante a la española, en la que las NIC-NIIF se constituyen para el Derecho interno contable y también para la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en una mera fuente de conocimiento pero no en una fuente de derecho, por lo que sólo serán útiles en virtud de la fuerza de sus argumentos y de la específica concreción o seguimiento que se haya hecho de las mismas a través de disposiciones contables internas, en otros Estados como el Reino Unido e Irlanda, las sociedades están autorizadas para determinar su resultado contable sobre la base de las NIIF a efectos fiscales de manera que, según indican CALDERÓN CARRERO y BAEZ MORENO<sup>142</sup>, *“en este tipo de modelos podría considerarse que concurren los presupuestos de la jurisprudencia Dzodzi con todo lo que ello conlleva, lo que podría provocar que se intensifiquen las diferencias entre los distintos modelos de imposición empresarial en la Unión Europea, dependiendo del particular modo de recepción de las NIC/NIIF (comunitarizadas) en las cuentas anuales individuales y la interrelación existente entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal en cada Estado miembro.”*

En este contexto, pues, el criterio aplicado en la Propuesta resulta de todo punto lógico y necesario ya que su aspiración es, entre otras, armonizar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los grupos consolidados, por lo que sólo puede edificar esta construcción partiendo de conceptos autónomos y estables en el tiempo, de tal forma que contribuyan a la seguridad jurídica. No cabe, por ello, edificar esta construcción consolidando balances elaborados en base a criterios propios de cada país.

Ahora bien, ello requiere, como ya hemos comentado anteriormente, una definición muy precisa y, en la mayor parte de las veces, exhaustiva de los conceptos objeto de interpretación, lo que no resulta tarea fácil dadas las escasas posibilidades de interpretación de la Comisión y la necesidad de lograr una mayor cercanía del contribuyente a la hora de realizar esa tarea interpretativa.

#### **4. Ámbito territorial de la base imponible**

El ámbito territorial de la base imponible viene dado por la delimitación geográfica de los sujetos a los que se aplica. No sólo hay que establecer unas reglas relativas a la

---

<sup>142</sup> J.M CALDERÓN CARRERO y A. BAEZ MORENO “La armonización contable europea...”, cit pp. 154 y 155

determinación de la base imponible, sino que es, asimismo, esencial determinar el ámbito de aplicación territorial de tales reglas.

Así, en relación con las entidades residentes en el territorio de los Estados miembros, el gravamen alcanza a sus rentas mundiales con exención de las obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en países terceros<sup>143</sup>. Al respecto, el artículo 6.6 determina que una sociedad residente en un Estado miembro que opte por aplicar el régimen de la Propuesta estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades, en aplicación de dicho régimen, en relación con la totalidad de la renta que obtenga cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado miembro de residencia. No obstante, señala LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>144</sup>, debe diferenciarse el ámbito material de las rentas sujetas del ámbito personal al que alcanza la consolidación, ya que si bien se gravan las rentas mundiales, la consolidación no alcanza a los establecimientos permanentes de entidades europeas situados en Estados terceros, con independencia de que estas últimas rentas queden o no sujetas a gravamen en el grupo.

Por su parte, las sociedades residentes en terceros países que opten por aplicar el régimen de la Propuesta, según el artículo 6.7, quedan sujetas al Impuesto sobre Sociedades en relación con la totalidad de las rentas que obtengan de su actividad desarrollada a través de establecimientos permanentes situados en los Estados miembros.

De ahí que el ámbito territorial de la base imponible esté estrechamente ligado al concepto de residencia. El artículo 6 apartados 3, 4 y 5, establece a estos efectos lo siguiente:

*“3. A los fines de los apartados 1 y 2, una sociedad cuyo domicilio social, lugar de constitución o lugar de administración efectiva esté situado en un Estado miembro y que, en virtud un acuerdo celebrado entre ese Estado miembro y un tercer país, no sea considerada residente a efectos fiscales en ese tercer país, será considerada residente a efectos fiscales en ese Estado miembro.*

*4. Cuando, de conformidad con el apartado 3, una sociedad sea residente más del Estado miembro, será considerada residente en el Estado miembro en que se situado en lugar de administración efectiva.*

*5. Si en lugar de administración efectiva de un miembro de un grupo de transporte marítimo o de un grupo de transporte por vías navegables interiores se encuentra a bordo de un buque o de una embarcación, se considerará situado en el Estado miembro del puerto de origen del buque o la embarcación o, en su defecto, en el Estado miembro de residencia del operador del buque o la embarcación.”*

Según LANG<sup>145</sup>, los términos empleados en el artículo 6.3 recuerdan a los del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, si bien no son totalmente idénticos ya que en este

---

<sup>143</sup> Artículos 6.6 y 11, e)

<sup>144</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit p. 58

<sup>145</sup> M. LANG "The Principle of Territoriality and its implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base" en *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2012-09, p.7



último no se menciona de forma específica el lugar de constitución y se hace referencia a la “dirección” en lugar de a la “dirección efectiva”.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 6 establece un criterio adicional para determinar la residencia de una entidad y es que, aunque una compañía se haya constituido o tenga el lugar de su dirección efectiva en un Estado miembro, si de acuerdo con lo previsto en un convenio suscrito entre ese Estado y un tercer país no resulta considerada residente en ese tercer país, será considerada, a efectos fiscales, residente en ese Estado miembro. Este precepto, de farragosa redacción, en nuestra opinión, tiene también interés por lo que no dice; esto es, por cuanto que confirma la posibilidad de que se dé el caso contrario y se resuelva, por las mismas razones, en sentido inverso. Es decir, si de acuerdo con lo previsto en un convenio suscrito entre un Estado miembro y un tercer país una compañía no resulta considerada residente en un Estado miembro, aunque se haya constituido o tenga el lugar de su dirección efectiva en ese Estado miembro, *resultará considerada, a efectos fiscales, residente en ese tercer país.*<sup>146</sup>

De lo expuesto se desprende que, en materia de residencia fiscal, se debe atender primordialmente a lo previsto en los Convenios suscritos entre los Estados miembros de la Unión Europea entre sí y con terceros países, ya que no existe un concepto de residencia comunitaria y, aunque lo hubiera, no podría ser opuesto ante terceros países dadas las competencias de los Estados para concertar convenios fiscales.

En este sentido es posible entender el alcance del artículo 8 de la Propuesta, “Prevalencia de la Directiva sobre cualquier acuerdo entre Estados miembros” cuando establece que *“Las disposiciones de la presente Directiva se aplicarán no obstante cualquier disposición en contrario contenida en cualquier acuerdo celebrado entre Estados miembros.”* Dicho precepto vendría a significar, como no parece que pudiera ser de otra manera, que los Estados miembros deberán estar a lo previsto en los Convenios suscritos con terceros países, los cuales no podrán dejar de ser aplicados por causa de la aplicación de la Propuesta, si bien las disposiciones de esta última, de acuerdo con los principios generales en materia de jerarquía normativa, prevalecerán frente a los Convenios suscritos por los Estados miembros entre sí cuando apliquen la Propuesta.

Aunque sobre esta cuestión volveremos más adelante, al tratar de las rentas exentas, conviene advertir ahora de los problemas que podrían generarse en este punto si la Propuesta se llegara a aprobar por el procedimiento de cooperación reforzada respecto de los Estados que no suscribieran la Directiva, en cuyo caso el alcance de esta regla respecto de tales Estados sería bastante dudoso. Aún en el caso de que se llegara a aprobar por unanimidad, también nos resulta difícil entender el alcance de este precepto en tanto en cuanto la Propuesta resultaría de aplicación opcional para aquellas entidades

---

<sup>146</sup> A juicio de LANG, “The Principle of Territoriality... cit p. 8, hay ciertos Convenios que se desvían de lo previsto en el modelo OCDE, por lo que, en caso de doble residencia, no garantizan del todo los beneficios derivados de los Convenios o los garantizan después de haber concluido un procedimiento amistoso. Al efecto, cita los Convenios suscritos entre Austria y Liechestein, Estonia y Finlandia, Canadá y México, entre otros. En estos casos, si una compañía no es residente en un Estado miembro de acuerdo con lo previsto en un Convenio, tampoco podría ser residente en un tercer país. Esta circunstancia, según LANG, podría convertirse en una suerte de ventaja, en cuanto que tal compañía sólo podría ser gravada por la renta obtenida en cada Estado miembro con lo que el ámbito territorial de aplicación de la Propuesta, determinado por el concepto de residencia previsto en los respectivos convenios suscritos, adquiriría una gran relevancia.

que deseen acogerse a la misma, pero que, sin embargo, pudiera afectar a las entidades que no la aplicasen en cuanto que se relacionen con entidades que sí la apliquen de forma que, para determinadas entidades se aplicarían los Convenios y, para otras, no.

En parecidos términos señala LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>147</sup> que llama la atención que la Directiva establezca un ámbito material del gravamen al determinar el alcance territorial de la imposición, cuando corresponde a los Estados miembros delimitar el ámbito del ejercicio de su potestad de gravamen. En cualquier caso, añade, se siguen reglas comunes a todos ellos y la previsión puede explicarse por la propia finalidad del sistema: determinar una base imponible armonizada común, cuyo alcance debe ser el mismo para toda la UE.

Por nuestra parte, podríamos añadir que, al seguir la Propuesta en este punto las reglas generales en materia de tributación de residentes y no residentes, estas previsiones tienen un carácter didáctico, al objeto de precisar, para cada una de los posibles sujetos destinatarios de la norma, la forma en que han de determinar su base imponible.

## **5. Periodificación y cuantificación de la base imponible**

### **5.1 El principio del devengo en la Propuesta**

Una vez determinado el ámbito territorial de la Propuesta, es decir, las reglas relativas a la localización del hecho imponible, procede analizar los principios aplicables en materia de periodificación y cuantificación contenidos en el capítulo V.

En la medida en que la base común pretende gravar los beneficios de un período concreto, es necesario determinar las operaciones que se producen durante el mismo.

Al respecto, el artículo 9 establece que, a efectos de cálculo de la base imponible, los beneficios y las pérdidas se reconocerán únicamente cuando se hayan realizado, lo que, como señalan MORA AGUDO, NAVARRO HERAS y PRADO ROMÁN<sup>148</sup> supone que la Propuesta adopta el principio del devengo que comporta la aplicación, según indica el artículo 17, del principio general de que los ingresos, los gastos y todos los demás elementos deducibles se reconocerán en el ejercicio fiscal en que se devenguen salvo que se disponga lo contrario en la Propuesta.

En cuanto al devengo de los ingresos, el artículo 18 establece que los ingresos se devengarán cuando nazca el derecho a percibirlos y puedan cuantificarse con una exactitud razonable, independientemente de que se difiera el pago efectivo.

En lo que se refiere a los gastos deducibles, el artículo 19 establece que un gasto deducible se devengará en el momento en que se reúnan las siguientes condiciones:

- a) que haya nacido la obligación de efectuar el pago;
- b) que el importe de la obligación pueda cuantificarse con una exactitud razonable;

<sup>147</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit p.58

<sup>148</sup> L. MORA AGUDO, E. NAVARRO HERAS y M. PRADO ROMÁN, "Base imponible común consolidada vs. Normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal", *Crónica Tributaria* nº 144, p. 97

- c) que, en caso de comercio de bienes se hayan transferido a sujeto pasivo los riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad de dichos bienes y, en caso de prestación de servicios, el sujeto pasivo haya recibido dichos servicios.

En relación con estos principios, LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>149</sup> señala que la lectura de estas previsiones recuerda a las contenidas en las normas internacionales de información financiera, las cuales han influido en la inclusión de estas definiciones, de forma que la imputación de las distintas partidas atiende al momento de la realización de las operaciones, es decir, a la corriente real de bienes y servicios con independencia del flujo monetario o financiero. En este sentido indica:

*“La Propuesta alude así al momento del nacimiento del derecho en caso de ingresos. Si bien tal circunstancia puede determinarse de manera diferente en cada ordenamiento civil, no cabe duda de que ese es el tiempo en que tiene sentido imputar la renta puesto que es aquel en que se adquiere. En cuanto a su cuantificación, se trata de una circunstancia de hecho que remite a una valoración económica que será común en todas las jurisdicciones. Respecto del devengo de gastos, cabe hacer consideraciones similares.*

*Las obligaciones pueden nacer en momentos distintos según lo dispuesto en las leyes civiles y lo mismo cabe decir respecto de la transmisión de riesgos. Pero de nuevo es la mejor solución puesto que es en tal momento cuando puede entenderse que se ha incurrido definitivamente en el gasto correspondiente.*

*Esta solución se construye sobre la base del principio de reconocimiento mutuo de normas domésticas.*

*La norma implica reconocer lo que cada ley civil tenga dispuesto en la determinación de tales momentos. Será necesario además determinar cuál de dichos sistemas jurídicos rige cada transacción en particular, de acuerdo con los criterios de conexión que ofrece el Derecho internacional privado.*

*No se recogen métodos alternativos de imputación ni prevé de forma expresa la posibilidad de que el contribuyente pueda plantear planes especiales de imputación. Sin embargo, el artículo 9.3 prevé excepcionalmente que se cambien los criterios utilizados de forma uniforme para el cálculo de la base imponible. Bien puede entenderse que la alteración del criterio de devengo constituya uno de esos cambios. La única previsión es que concurren circunstancias excepcionales, sin que exista referencia al cauce administrativo o procedimiento a instancia del interesado que permita su control o verificación. Por tanto, sería éste quien lo aplicara dado el caso y solo cabría posterior inspección por parte de la Administración.”*

Los comentarios de LÓPEZ RODRÍGUEZ resultan, a nuestro juicio, de gran interés pues ponen de manifiesto que, aun cuando las Normas Internacionales de Información Financiera establezcan el principio del devengo como regla general para la imputación de los ingresos y gastos, este principio no puede aplicarse sin ser puesto en conexión con el

---

<sup>149</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit, p. 66

ordenamiento civil vigente en cada caso, pues carece de todo punto de sentido que un ingreso se entienda reconocido como tal y resulte obligatoria su inscripción contable y, en el caso de la Propuesta, su inclusión en la BICIS si, según el ordenamiento mercantil que rija tal relación contractual, los ingresos inherentes a la misma deben ser reconocidos en un momento posterior<sup>150</sup>.

Es bien cierto que esto sólo se podrá producir en circunstancias excepcionales y que la regla del devengo es necesaria para evitar que el cómputo de los ingresos o los gastos quede a voluntad de los interesados, si bien hay que reconocer también que aún cuando ese principio resulta muy adecuado para regular las relaciones que surgen en el contexto del mismo ordenamiento jurídico, cuando las partes de una misma relación se encuentran en diferentes ordenamientos su aplicación puede ser complicada pues, cada vez más, en materia de fiscalidad internacional, la planificación más estudiada es la que tiende a buscar las lagunas existentes entre los diferentes ordenamientos, de suerte que se rompa la armonía derivada de la aplicación de un tratamiento uniforme. Sobre la incidencia que la aplicación de una diferente calificación en los diferentes Estados miembros puede comportar en relación con el sujeto pasivo, se pronunció el TJUE en su Sentencia dictada en el asunto C 277/09<sup>151</sup> cuyas conclusiones fueron las siguientes:

*“El Tribunal considera que, aunque en principio, pueda parecer incoherente, el artículo 17.3, a) debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado miembro.*

*En lo que se refiere a la apreciación de si existe o no una práctica abusiva en materia de IVA, el Tribunal subraya que las operaciones se han realizado entre partes independientes y en el marco de intercambios comerciales normales. No aprecia elementos que puedan demostrar la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica y con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal.”*

Según el Tribunal, la parte demandante prestó efectivamente los servicios de que se trata en el marco de una actividad económica real lo que le llevó a afirmar que “Los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas.”

Pensamos que estos mismos criterios podrían ser aplicados en el caso de que los ordenamientos mercantiles establecieran diferentes prescripciones en materia de obtención de ingresos o de producción de gastos, en cuyo caso y siempre que el contribuyente hubiera realizado una actividad económica real no debería, en principio, verse afectado por el hecho de “aprovecharse” de esta diferente calificación, cuya

---

<sup>150</sup> En un apartado posterior de este capítulo tendremos ocasión de comentar las considerables diferencias que en esta materia existen entre los Estados miembros.

<sup>151</sup> RBS Deutschland Holding GmbH

resolución, en último término, incumbe a los propios Estados, sin que pueda calificarse la explotación o aprovechamiento de estas situaciones como de utilización de ventajas fiscales abusivas<sup>152</sup>.

De ello se sigue, a nuestro juicio, que una adecuada implantación de la BICIS exigiría un análisis, por parte de los servicios de la Comisión, de las principales reglas mercantiles aplicables en los Estados miembros en materia de producción de ingresos y gastos, pues la interpretación del momento del devengo es realmente importante si se quiere que los ingresos y los gastos se computen adecuadamente en la base imponible y, además, que se sigan criterios uniformes en todos los Estados miembros sin que existan lagunas o contradicciones entre ellos que puedan provocar, entre otras variadas posibilidades, que un mismo ingreso se compute dos veces o que no se considere ingreso en ninguno de los Estados implicados.

Aunque, en principio, parece que no existen excepciones a estas reglas generales de cómputo de ingresos y gastos en la base imponible, a diferencia de lo previsto en nuestro ordenamiento, en el que el artículo 11.2 de la LIS contempla la posibilidad de que la empresa, de manera excepcional, y para conseguir una imagen fiel, no siga el principio de devengo, LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>153</sup> advierte que es posible encontrar en la regulación contenida en la Propuesta normas específicas para la imputación de resultados que alteren el juego del principio del devengo en los siguientes casos:

- La imputación del coste de inversión en activos no amortizables (artículo 20).
- La imputación de rentas derivadas de activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación contenidas en el artículo 23.
- La imputación de rentas derivadas de contratos a largo plazo, por los que se entienden aquellos que se celebran para la fabricación, instalación, construcción o prestación de servicios, y se prolonguen o esté previsto que se prolonguen por un periodo superior a 12 meses (artículo 24).
- La deducción de las provisiones por responsabilidades (artículo 25), por pensiones (artículo 26) y por insolvencias (artículo 27).
- Las correcciones por pérdida de valor de existencias (artículo 29.4) y del inmovilizado no amortizable (artículo 41).
- La imputación de rentas relacionadas con instrumentos de cobertura (artículo 28).
- Las rentas estimadas en caso de transferencia de elementos patrimoniales del inmovilizado de sujetos pasivos residentes en la UE desde este territorio a sus establecimientos permanentes ubicados en terceros países o de sujetos pasivos no residentes desde sus establecimientos permanentes situados en la UE también a países terceros (artículo 31).

---

<sup>152</sup> Es posible, sin embargo que, a la luz del Plan BEPS, este criterio pueda ser revisado ya que se ha puesto de manifiesto que la esencia de la planificación fiscal agresiva reside en el aprovechamiento de las discordancias y lagunas existentes en la normativa de los diferentes Estados miembros.

<sup>153</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit., p. 67

- Las rentas a imputar en relación con la entrada o abandono de sujetos pasivos del grupo consolidado (artículos 61 a 69).
- La imputación de rentas que corresponde efectuar en caso de entrada o abandono del régimen de base común armonizada, derivadas del cambio de normativa aplicable para el cálculo de la base imponible (artículos 44 a 53).

Si bien, de otra parte, añade que no se encuentran previsiones concretas para las operaciones a plazos, lo que, a nuestro juicio, resultaría necesario ni, tampoco, para la imputación de subvenciones vinculada a la adquisición de activos amortizables, lo que se debe a que las mismas no generan ingresos ni gastos.

Resulta necesario preguntarnos ahora si el principio de correlación de ingresos y gastos al que anteriormente nos referíamos, tiene sentido en el contexto de la Propuesta, pese a que no aparece mencionado en la misma. En principio, a la vista de la redacción de los artículos 12 a 14 en cuanto a los gastos deducibles y no deducibles, no cabe pensar que un gasto podría no ser considerado deducible por no estar relacionado con los ingresos; de hecho, el artículo 14.1. g) establece una limitación de los costes que se consideran no deducibles por corresponder a la obtención de rentas exentas, aspecto del que más adelante nos ocuparemos.

No obstante, el valor interpretativo de las NIC sí puede sernos de utilidad a estos efectos, ya que, según las mismas, el reconocimiento del gasto se debe producir cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos y, además, el gasto pueda medirse con fiabilidad. Asimismo, los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. De ahí que, a través de las NIC, sea posible apreciar si existe un reconocimiento combinado de ingresos y gastos, si bien de ello se desprendería, parece, únicamente la posibilidad de reconocer los gastos en la cuenta de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, sin que parezca factible, a nuestro juicio, rechazar la deducibilidad de un gasto en base exclusivamente a su falta de correlación, si bien, no obstante, cabría plantear un problema de devengo o de imputación temporal.

## **5.2 Los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos en el ordenamiento español**

El artículo 38, d) del Código de Comercio prevé que *“se imputará al ejercicio en el que las cuentas anuales se refieran, los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro.”* Por su parte, el PGC 2007, en el marco conceptual, principios contables recoge el principio de devengo disponiendo que *“los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”*

De conformidad con el principio de devengo señala COBO DE GUZMÁN PISÓN<sup>154</sup>, los efectos de las transacciones o hechos se tienen que registrar cuando ocurran, y ese momento es independiente de los cobros y pagos, por lo que la primera delimitación del devengo se puede hacer, a juicio del mencionado autor, de forma negativa, es decir, el devengo de los ingresos y gastos se produce con independencia de la corriente monetaria derivada de los hechos o negocios jurídicos lo que, en clave NIC, constituye la base de acumulación o del devengo contable, es decir, que las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o se paga dinero u otro equivalente al efectivo; asimismo, se registran en los libros contables y se informa sobre las operaciones en los estados financieros. Gracias a la elaboración de los estados financieros sobre la bases de acumulación o de devengo contable, se informa a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos en dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan en efectivo a cobrar en el futuro.

Por su parte, el artículo 10.3 de la LIS dispone que *“en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos contenidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”* Por tanto, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades coincidirá con el resultado contable corregido exclusivamente con los ajustes extracontables expresamente previstos. De ahí que, como señala el mencionado autor, el Impuesto sobre Sociedades, por remisión a la contabilidad, está haciendo suyo también el principio de devengo sin necesidad de mención expresa.

Con todo, el artículo 11.1 de la LIS recoge como criterio de imputación temporal el principio del devengo estableciendo de forma similar a lo previsto en la regulación mercantil que *“Los ingresos y gastos derivados de las transacciones y hechos económicos se imputarán en el periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

Como señala COBO DE GUZMÁN PISÓN<sup>155</sup> aunque, a primera vista, este precepto<sup>156</sup> pudiera parecer innecesario, no lo es en modo alguno, por cuanto que el legislador ha querido recalcar que, para cuantificar la base imponible, siempre habrá que aplicar este principio, sin que la empresa tenga la posibilidad de prescindir del mismo aplicando otro principio con carácter preferente para reflejar mejor la imagen de la empresa o, simplemente, en aplicación del principio de importancia relativa, teniendo en cuenta, a este respecto, lo previsto en el artículo 34.4 del Código de Comercio que permite que, en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad

---

<sup>154</sup> J. COBO DE GUZMÁN PISÓN, “Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos”, tomo II, p 403 a 471, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBIN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, p. 406

<sup>155</sup> J. COBO DE GUZMÁN PISÓN, “Imputación temporal. Inscripción...”, cit. p. 407

<sup>156</sup> Aunque el autor se refiere al artículo del TRLIS, pensamos que la cita sigue siendo válida pues el criterio del devengo es esencial en el ordenamiento tributario.

fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En un sentido similar, el artículo 38, i) del mismo cuerpo legal permite la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

El legislador fiscal, pues, ha preferido eliminar cualquier atisbo de discrecionalidad en el sujeto pasivo para cuantificar la base imponible del Impuesto disponiendo la aplicación obligatoria del principio del devengo, si bien, aún cuando así lo establece, no define este concepto, sin que tampoco se pueda encontrar esta definición en el Código de Comercio o en la normativa contable de desarrollo.

El artículo 11 introduce, no obstante, una importante matización, al referirse al *“periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable,...”* de lo que cabe inferir que habrá que estar a lo que se establezca al respecto en la normativa contable en materia de devengo si bien, el hecho de que la remisión a la normativa contable figure entre comas, resta fuerza a esa interpretación que, en nuestra opinión, no es del todo adecuada ya que preferiríamos que las reglas del devengo, en cuanto asociadas a la producción del hecho imponible, se determinasen con arreglo a la normativa tributaria, pues no nos parece coherente que la producción del hecho imponible se determine en base a interpretaciones de la normativa contable, sin perjuicio de que para determinar los ingresos y gastos que determinan la base imponible se apliquen las normas contables.

Preferimos, por ello, el criterio seguido en la Propuesta en la que, como hemos visto, el artículo 17 indica que los ingresos y los gastos se reconocerán en el ejercicio fiscal en que se devenguen, precisando los artículos 18 y 19 cuando se devengan los ingresos y los gastos, respectivamente.

Por su parte, la normativa fiscal española no define que se entiende por ingreso o gasto, por lo que hay que acudir a lo previsto en el marco conceptual del PGC 2007 que define el término ingresos como los incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios, así como a las definiciones de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)<sup>157</sup>.

En cuanto a los gastos, el PGC 2007 los define como los decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

---

<sup>157</sup> La AECA define los ingresos como el valor monetario de la contraprestación recibida por los bienes entregados o cedidos y los servicios prestados por la empresa a terceros.



Como hemos visto, la definición de ingresos del artículo 4.8 de la Propuesta es mucho más exhaustiva, debido a que no se quiere apoyar en el concepto de ingresos contables sino que quiere definir el concepto de ingresos tributables que, por definición, debe ser un concepto taxativo no susceptible de interpretaciones analógicas para ampliar el ámbito de los conceptos incluidos en el ámbito del gravamen.

Otra cuestión que interesa resaltar aquí es la prescripción contenida en el artículo 11.3 de la LIS en relación con los ingresos y gastos imputados en un ejercicio distinto al del devengo en cuya virtud *“los ingresos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores.”*

Es interesante ver como la LIS, al igual que hacía anteriormente el TRLIS, ofrece una solución para aquellos supuestos en los que la imputación contable no sigue las reglas de imputación temporal previstas por el principio de devengo, bien porque no ha sido posible, no se podía realizar la imputación contable de forma correcta por no disponer de la información suficiente o depender de un hecho futuro, de ahí que el legislador tributario resuelva estas cuestiones dando una reglas uniformes para estos casos

La Propuesta no contiene reglas de este tipo, posiblemente porque no las considere necesarias al no tener que partir del resultado contable para determinar la base imponible. A nuestro juicio, esto no quiere decir que estos problemas no puedan plantearse, pues no cabe duda de que en las comprobaciones inspectoras que se pudieran realizar<sup>158</sup> el punto de arranque ha de ser, necesariamente, el resultado contable y el contraste de las operaciones contabilizadas con la información disponible.

Otro aspecto a tener en cuenta es que, a partir del PGC 2007, el resultado contable no es ya el único destino exclusivo de los ingresos y gastos pues éstos pueden registrarse en partidas de patrimonio neto, integrando el estado de cambios en el patrimonio neto, respecto de los cuales surge la cuestión de si deben o no integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, cuestión que guarda relación con el principio de inscripción contable de los gastos, con las excepciones legalmente previstas para que los mismos tengan el carácter de gasto fiscalmente deducibles.

En cuanto a la primera de estas cuestiones relativa a los ingresos y gastos registrados en partidas de patrimonio neto, no parece que la Propuesta vaya a plantear problemas en

---

<sup>158</sup> Auditorías, según la terminología de la Propuesta, que el artículo 4 (23) define como *“las investigaciones, inspecciones o exámenes de cualquier tipo llevados a cabo por un autoridad competente a fin de comprobar el cumplimiento de la presente Directiva por parte de un sujeto pasivo”*.

relación con los ingresos, pues todas aquellas partidas que reúnan los requisitos de la definición contenida en el artículo 4 (8) han de incluirse en la base imponible hayan sido contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias o imputados directamente a reservas. En cambio, la ausencia de una definición del concepto de gastos que, no obstante, se entendería como la suma de los incluidos dentro del concepto de gasto deducible, del artículo 12 y 13 y de gastos no deducibles, del artículo 14, nos llevaría a considerar que sólo podrían ser considerados como tales los cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias y no aquéllos que se imputen directamente a reservas.

Esta opinión encontraría apoyo en el artículo 19 de la Propuesta al definir las condiciones que han de concurrir para que un gasto deducible se pueda considerar devengado, es decir, deducido de la base imponible del ejercicio en el que tales condiciones se han cumplido íntegramente. ¿Qué ocurriría si el sujeto pasivo ha incluido ese gasto en su base imponible en un ejercicio anterior? Pues que tal gasto no sería deducible, sin perjuicio de que lo fuera en un momento ulterior, cuando tales condiciones se reúnan. Por su parte, MORA AGUDO, NAVARRO HERAS y PRADO ROMÁN<sup>159</sup> opinan que, al no partir de la contabilidad, no sería aplicable el principio de inscripción contable de forma que los gastos podrían ser deducidos aún cuando no figurasen registrados en contabilidad lo que aunque da mayor flexibilidad a las empresas para deducir gastos, dificulta el control por parte de la Administración Tributaria.

Con ello llegamos al punto central de nuestra aproximación y es que la determinación de la base imponible sigue procedimientos similares, aunque de sentido inverso, tanto si se configura de forma autónoma, como si parte de la contabilidad. En el primer caso, a pesar de esa independencia, pensamos que habrá que partir de la contabilidad para determinar el total de los ingresos obtenidos y deducir de ellos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles, lo que implica hacer una revisión sistemática tanto del total de gastos, para excluir los previstos en el artículo 14, como del total de ingresos al objeto de comprobar si las rentas consideradas como exentas reúnen los requisitos para disfrutar de tal exención. Si, como es el caso español, la base imponible se determina a partir del resultado contable, hay que hacer la operación inversa, añadiendo o excluyendo de la base imponible aquellas partidas que según la normativa fiscal aplicable deban ser consideradas ingresos o no puedan ser deducidas de la base imponible aún cuando hayan minorado la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Ahora bien, en el caso de que la base imponible se determine de manera independiente, el legislador tributario tiene que hacer un esfuerzo normativo adicional en cuanto que debe definir los conceptos de ingresos y gastos que se toman en consideración o se excluyen, siendo esta tarea más necesaria si, como sucede en la Propuesta, se pretende lograr una aplicación armonizada del Impuesto sobre Sociedades dentro de la Unión Europea y, también, en el contexto de cada uno de los grupo acogidos a, régimen BICIS contenido en la Propuesta.

---

<sup>159</sup>L. MORA AGUDO, E. NAVARRO HERAS y M. PRADO ROMÁN, “Base imponible común consolidada...” cit p. 97

## 6. Valoración de los ingresos y gastos

Los ingresos y los gastos deben valorarse de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 22.1 de la Propuesta según el cual:

*“A efectos de cálculo de la base imponible, las operaciones se valorarán en función de:*

- a) la contraprestación monetaria de la operación como, por ejemplo, el precio de los bienes y servicios;*
- b) el valor de mercado cuando la contraprestación de la operación sea íntegra o parcialmente no monetaria;*
- c) el valor de mercado en caso de donación en especie recibida por un sujeto pasivo distintas de las donaciones a favor de entidades benéficas;*
- d) el valor razonable de los activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación;*
- e) el valor fiscal en el caso de las donaciones en especie efectuadas a entidades benéficas.”*

Como señalan NAVARRO FAURE y SOLER ROCH<sup>160</sup> el impuesto se recauda en base a la renta obtenida por el contribuyente y la renta gravada es la renta neta que resulta de restar de la totalidad de la renta y beneficios obtenidos los gastos y pérdidas incurridas durante el ejercicio. Las transacciones entre las compañías y sus miembros no constituyen ingresos ni gastos.

En términos contables, la renta se define como el incremento de valor neto de la empresa durante el ejercicio fiscal, lo que se puede producir en forma de ganancias o de incremento del valor de los activos o disminución de los pasivos, considerando que las contribuciones, monetarias o no monetarias, efectuadas por sus socios no se tienen en cuenta.

En cuanto a los gastos, se consideran como tales el decremento del valor neto de la empresa experimentado durante el año fiscal, que se puede poner de manifiesto por medio de gastos o por disminución del valor de los activos o reconocimiento o aumento de los pasivos excluyendo, asimismo, las distribuciones, monetarias o no monetarias, efectuadas a sus socios o propietarios.

Si se aplicaran las reglas contables, estos conceptos no necesitarían ser definidos, pero al configurarse la base imponible de forma autónoma, han de ser definidas de forma expresa y lo más claramente posible. De ahí que, aún cuando las reglas de valoración contenidas en el artículo 22 parten de los principios generales en materia de contabilidad, por aplicación del principio de independencia de la base imponible de la contabilidad, la

---

<sup>160</sup> A. NAVARRO y M.T SOLER ROCH, "Measurement of Income and Expenses", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 426

Propuesta debe establecerlas expresamente como reglas tributarias para determinar la base imponible.

Al respecto, NAVARRO FAURE y SOLER ROCH señalan que, con motivo de la adopción de las NIIF hubo un debate sobre la relación entre la base imponible y el resultado contable, especialmente desde el momento en que dichas normas adoptaron el criterio del valor razonable en lugar coste histórico para valorar ciertos activos, lo que implica el gravamen de plusvalías no realizadas. Esta es la razón por la que el grupo de trabajo de la BICCIS vio con cierta precaución las consecuencias derivadas de las NIIF y el sistema de dependencia contable en sí mismo. Por ello, indican, se produjo una paradójica situación en la Unión Europea en la que, por una parte, las autoridades comunitarias hacían un firme proyecto de de consolidación contable y, por otra, en el marco de la armonización tributaria marcaban ciertas distancias, si no el abandono, de los criterios contables.

No obstante, como ya hemos indicado, las normas contables son tenidas en cuenta como referencia o criterio interpretativo sin que exista dependencia de las mismas, lo que exige un gran esfuerzo legislativo pues resulta necesario definir la mayor parte de los conceptos contenidos en la Propuesta para que puedan ser aplicados de manera uniforme en el ámbito tributario.

En este sentido señalan FREEDMAN y MACDONALD<sup>161</sup> que, dada la necesidad de definir numerosos aspectos con el suficiente detalle, el papel de los principios informadores de la BICCIS resulta esencial para conseguir una interpretación uniforme, de ahí que la Propuesta debería incluirlos de forma expresa como elementos propios o principios rectores de la regulación.

Una manifestación de esta situación es la necesidad de incluir definiciones que, en los ordenamientos tributarios de los países miembros no se incluyen, por cuanto que se aplica directamente la normativa contable. Así, aún cuando no es común establecer reglas de valoración de las existencias en el marco de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la Propuesta dedica el artículo 29 a la valoración de las existencias y productos en curso en la siguiente forma:

*“1. El coste de las existencias y de los productos en curso que no sean habitualmente fungibles y de los bienes y servicios producidos y reservados para proyectos específicos se evaluará de forma individual. El coste de las demás existencias y productos en curso se evaluará aplicando el método de primera entrada primera salida (FIFO) o el método del coste medio ponderado.*

*2. El sujeto pasivo deberá utilizar sistemáticamente el mismo método de evaluación en relación con todas las existencias y productos en curso de naturaleza y uso similares. El coste de las existencias y los productos en curso comprenderá todos*

---

<sup>161</sup> J. FREEDMAN y G. MACDONALD, "The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 221

*los costes derivados de la adquisición, los costes directos de transformación, así como otros costes directos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Los costes no incluirán el impuesto sobre el valor añadido deducible. Cuando un sujeto pasivo haya incluido los costes indirectos en la valoración de las existencias y productos en curso antes de optar por el régimen previsto en la presente Directiva, podrá seguir aplicando el enfoque de contabilización de los costes indirectos.*

*3. La valoración de las existencias y productos en curso deberá efectuarse de manera uniforme.*

*4. Las existencias y los productos en curso se valorarán el último día del ejercicio fiscal al menor valor entre el coste y el valor neto realizable, El valor neto realizable es el precio estimado de venga en el curso normal de la actividad, una vez deducidos los estimados de terminación y los necesarios para llevar a cabo la venta.”*

Otro aspecto a destacar es que, según el apartado 2 del artículo 22, “*la base imponible, los ingresos y los gastos se valorarán en euros a lo largo del ejercicio fiscal o se convertirán a euros el último día del ejercicio fiscal aplicando el tipo del cambio medio anual correspondiente al año natural de que se trate publicado por el Banco Central Europeo o, si e ejercicio fiscal no coincidiera con el año natural, aplicando la media de las observaciones diarias publicadas el Banco Central Europeo a lo largo del ejercicio fiscal.*”

Esta valoración determina la existencia de diferencias de cambio, positivas o negativas, que deberían integrar la base imponible; sin embargo el artículo 12 no menciona estas partidas entre los gastos deducibles salvo que se pueda considerar que se trata de costes relacionados con las ventas y los gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo a fin de obtener o garantizar la renta lo que, en nuestra opinión, no es algo evidente ni tiene por qué darse en todos los supuestos de posibles diferencias cambiarias.

A estos efectos, pensamos que sólo podrían entenderse relacionados con las ventas y los gastos los que se deriven de operaciones contabilizadas como ingresos y gastos, en cuyo caso, al tener que convertir los importes obtenidos en euros se producirán diferencias de cambio que se podrán incluir a efectos de la determinación de la base imponible del ejercicio. En cambio, en nuestra opinión, no se podrán incluir en la base imponible las diferencias que resulten de valorar en euros las partidas del balance como sucederá con los activos y pasivos que, por imperativo de lo previsto en el artículo 22.1, e), deban ser valorados a valor razonable.

Al respecto, observamos que en el ámbito tributario todas las precisiones son pocas, dado que la liquidación de los impuestos es una cuestión de por sí conflictiva, en la que los contribuyentes y las Administraciones tributarias tienden, por razones obvias, a mantener interpretaciones divergentes si la regulación no es clara.

Asimismo, enlazando con lo que comentábamos anteriormente respecto de los principios generales que deberían ser incluidos en la Propuesta, pensamos que, entre esos principios, se deberían incluir también principios generales tributarios como los contenidos en nuestra Ley General Tributaria en orden a la analogía y a la interpretación de las exenciones, reducciones y demás elementos de la base imponible, por cuanto que resulta muy difícil construir un sistema tributario sin apoyo de unos principios que cohesionen e integren esas reglas en el marco de un sistema tributario que implica mucho más que la regulación de un tributo. La necesidad de un Derecho Tributario formal en el ámbito de la Unión Europea, resulta cada vez más evidente, sobre todo si se pretende establecer impuestos armonizados a escala europea, ya que esa armonización sería de escasa utilidad si, pese a la misma, la aplicación práctica de tales preceptos condujera a resultados divergentes.

Otra alternativa sería que, con motivo de la transposición de la Directiva a los ordenamientos internos, se pudieran introducir por los Estados miembros disposiciones que concreten en mayor medida cada uno de los conceptos de ingresos y gastos que integran la base imponible los cuales podrían ser examinados por la Comisión en el caso de que estas adaptaciones no dieran lugar a una aplicación uniforme en el ámbito de aplicación de la Directiva.

## **7. Determinación de los ingresos sujetos a tributación.**

A estos efectos, partimos de la definición de ingresos del artículo 4 (8) y de la definición de ingresos exentos del artículo 11 al objeto de diferenciar unos de otros.

De acuerdo con el primero de los preceptos citados se consideran ingresos *“el producto de las ventas o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados en nombre de organismos públicos, tenga o no carácter monetario, incluido el producto de la transmisión de bienes u derechos, intereses, dividendos y otras distribuciones de beneficios, el producto de una liquidación, cánones, subvenciones y ayudas, donaciones recibidas, compensaciones y gratificaciones. Los ingresos incluirán asimismo las donaciones en especie efectuadas por un sujeto pasivo, pero no comprenderán los recursos propios por él obtenidos o la deuda que le sea reembolsada.”*

Por su parte, el artículo 11 establece que quedarán exentos del Impuesto sobre Sociedades los siguientes ingresos:

- “ a) las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado objeto de amortización de conformidad con los artículos 32 a 42;*
- b) el producto de la transmisión de los activos agrupados mencionados en el artículo 39, apartado 2, incluido el valor de mercado de las donaciones en especie;*
- c) los beneficios distribuidos percibidos;*

- d) *el producto de la transmisión de acciones;*
- e) *la renta de un establecimiento permanente situado en un tercer país.”*

De lo expuesto resulta que las rentas contempladas en los apartados b), c), d) y e) están exentas sin ninguna condición, mientras que las contempladas en el apartado a) sólo afectan a una determinada categoría de subvenciones, las vinculadas directamente con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado.

Por su parte, del artículo 4 (8) resulta que están sujetos al Impuesto sin ninguna condición los siguientes ingresos:

- a) el producto de las ventas o cualesquiera otras operaciones incluyendo las transmisiones de bienes y derechos, salvo las de acciones;
- b) los intereses;
- c) el producto de una liquidación;
- d) los cánones;
- e) las subvenciones y ayudas distintas las vinculadas directamente con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado;
- f) las donaciones recibidas, compensaciones y gratificaciones y
- g) las donaciones en especie efectuadas por un sujeto pasivo.

Por último, del concepto de ingresos se excluyen los recursos propios obtenidos y los reembolsos de deuda.

Comenzaremos, por ello, con el estudio de los ingresos sujetos a tributación, siguiendo el orden expuesto, dejando para el capítulo siguiente el estudio de los ingresos exentos.

## **7.1 Producto de las ventas y otras transmisiones de bienes y derechos**

Lo primero que hay que señalar es que la Propuesta tiene un concepto amplio de la base imponible y también de las entidades acogidas al régimen de la Propuesta en el sentido de que no se requiere que realicen actividades empresariales en sentido estricto<sup>162</sup>, por lo que las rentas a integrar pueden ser de todo tipo.

El sistema armonizado regula el cálculo de la base imponible individual y prevé la consolidación de las bases imponibles correspondientes a las entidades y establecimientos permanentes que formen un grupo. La tributación conjunta se produce mediante la agregación de las bases imponibles individuales y la eliminación de las operaciones intragrupo. De esta forma, la tributación de los resultados derivados de la valoración de operaciones vinculadas queda diferida hasta el momento en que cualquiera de sus miembros los realiza en operaciones con terceros y se evitan los problemas derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

---

<sup>162</sup> Así lo indica LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base..." cit., p.46

La Propuesta posibilita la integración en la base imponible de las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes de una entidad residente en un tercer país que opten por la aplicación del régimen previsto en la Propuesta, según resulta de lo previsto en el artículo 6.7.

De esta forma, las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes de las entidades acogidas a la Propuesta, como también aquellos que pertenezcan a una sociedad residente en un tercer país que opte por la aplicación del régimen, se integrarán en la base imponible consolidada común, mientras que las rentas de los establecimientos permanentes de las entidades acogidas al régimen quedarán exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 11, e). Asimismo, en el caso de que se aplique la cláusula de inversión prevista en el artículo 73, por estar sometido el establecimiento permanente situado en un tercer país a un sistema reducido de tributación, se aplicará el régimen previsto en la Propuesta y se integrarán las rentas de ese establecimiento permanente con arreglo a las normas generales.

De esta forma, enlazando el ámbito territorial de la base imponible con la procedencia de las rentas tendríamos el siguiente cuadro de tributación, según se describe en el apartado 122 del WP057:

<b>ENTIDADES RESIDENTES EN LA UE O EP EN LA UE DE NO RESIDENTES RECIBEN_RENTAS:</b>	<b>PROCEDENTES DE TERCEROS PAISES</b>	<b>PROCEDENTES DE LA UNIÓN EUROPEA</b>
Rentas de sus establecimientos permanentes	Exención con cláusula de inversión y distribución de las retenciones repartidas entre los miembros del grupo	Se integran en su Base Imponible y se consolidan
Dividendos	Exención con cláusula de inversión y distribución de las retenciones repartidas entre los miembros del grupo	Exentos
Cánones, intereses y rentas pasivas	Sujetos a tributación con reparto de la renta y de las retenciones soportadas entre las entidades miembros del grupo	Se consolida la renta y se distribuyen los créditos de impuestos y retenciones a cuenta.



Este cuadro, no obstante, tiene que ser adaptado en lo que se refiere a los dividendos pues el artículo 11 los declara exentos sin condicionamiento alguno, lo que no nos parece lógico en cuanto que va más allá de lo previsto en la Directiva de matrices y filiales<sup>163</sup>.

En lo que se refiere a la importancia de la noción de establecimiento permanente, que es básica para la que renta obtenida por los establecimientos permanentes situados en terceros países se declare exenta, hay que tener en cuenta, como señala LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>164</sup>, el concepto de establecimiento permanente contenido en el artículo 5 de la Propuesta que, aunque recoge una definición cerrada y exhaustiva de establecimiento permanente sobre la base de la contenida en el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, puede no coincidir con la prevista en el convenio bilateral aplicable suscrito por el Estado miembro de la casa central con el tercer Estado donde radique el establecimiento permanente, principalmente porque, en el caso de obras o proyectos de construcción, el artículo 5 de la Propuesta establece que su duración no podrá ser inferior a doce meses, cuando en algunos convenios se contempla un plazo de duración inferior.

En el caso de que el convenio en cuestión haya sido suscrito con anterioridad a la entrada en vigor de la Propuesta<sup>165</sup>, sus derechos económicos deberían ser respetados sin perjuicio de que en virtud de lo previsto en el artículo 8, las disposiciones de la Propuesta se apliquen con preferencia a cualquier disposición en contrario contenida en cualquier acuerdo suscrito por los Estado miembros.

Esta cuestión afecta también al método de eliminación de la doble imposición previsto en cada caso, pues según lo dispuesto en el artículo 73, con excepción del supuesto previsto en el artículo 75, los ingresos exentos en virtud del artículo 11, letras c), d) o e), podrán tenerse en cuenta para determinar el tipo impositivo. Por ello, como señala SANZ GADEA<sup>166</sup>, la Propuesta va más allá del establecimiento de normas comunes para definir y valorar ingresos y gastos, ya que adopta una decisión concerniente a la eliminación de la doble imposición económica, tanto interna como internacional, y lo hace postulando el método de exención, lo que no es una decisión de rango menor ya que incide sobre las relaciones fiscales internacionales de los Estado miembros. En este sentido, señala el autor citado, la Propuesta de Directiva no sólo armonizaría la base imponible sino también el método de eliminación de la doble imposición económica, tanto interna como internacional, lo que podría afectar al conjunto de las sociedades europeas, si el carácter opcional del sistema tendiera a desaparecer o a revisarse en el medio plazo<sup>167</sup>.

---

<sup>163</sup> Si bien como comentaremos en el próximo capítulo las propuestas transaccionales de los grupos de trabajo del Consejo plantean una revisión de esta amplia exención de modo que resulte aplicable a las participaciones significativas, entendiéndose por tales aquéllas que representen un porcentaje igual o superior al 10 % del capital social.

<sup>164</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit, p. 60

<sup>165</sup> Ver asunto C-364/95, *Port*. Al respecto, hay que recordar que, para que una disposición europea sea desprovista de sus efectos como resultado de la aplicación de un convenio bilateral, se deben cumplir dos condiciones: que el acuerdo haya sido suscrito con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que el país tercero concernido se deriven derechos que requieran ser respetados por los Estados miembros.

<sup>166</sup> Material didáctico no publicado.

<sup>167</sup> Así parece desprenderse de las enmiendas nº 20 y 22 introducidas por el Parlamento Europeo en su resolución legislativa de 19 de abril de 2012 a la Propuesta de Directiva.

Pasando a analizar otras cuestiones que afectan a la determinación de la base imponible, también hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18, los ingresos se devengan cuando nazca el derecho a percibirlos y puedan cuantificarse con una exactitud razonable, independientemente de que se difiera el pago en efectivo.

Por ello, y dado que la Propuesta no contiene reglas específicas en materia de operaciones a plazos<sup>168</sup>, nos surge la duda de si ello es debido a que la Propuesta no reconoce esta posibilidad a efectos del cómputo de la base imponible por lo que el total importe de cada operación debería integrarse en la base imponible en el momento en que se entiende realizada y se puede cuantificar con exactitud o si, por el contrario, habría que entender que en este caso sólo se pueden computar los ingresos en el momento del vencimiento de cada plazo lo que, a nuestro juicio, podría dejar en manos del sujeto pasivo un aplazamiento indefinido de la inclusión del ingreso en la base imponible. Resulta, por ello, en nuestra opinión, necesario, introducir ciertas reglas que contemplen la forma de incluir en la base imponible los pagos aplazados, contemplando la posibilidad de que se produzca la anticipación del ingreso en caso de endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, tal y como prevé el artículo 11.4 de la LIS.

Otra cuestión relevante es que, a diferencia del artículo 11.4 de la LIS, la Propuesta no define que se entiende por pagos aplazados. A este respecto, conviene señalar que el referido precepto de la LIS sólo considera operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. La regla aplicable en nuestro ordenamiento para estos pagos consiste en que las rentas se entienden obtenidas a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo, por lo que, a la luz de este precepto podemos resolver la cuestión antes planteada en el sentido de que, al no contener la Propuesta reglas especiales para los pagos aplazados, se aplica la regla general y los ingresos se devengan en el momento en que nace el derecho a percibirlos con independencia del momento en que se efectúen los correspondientes cobros.

La Propuesta sí contiene, en cambio, previsiones específicas para los contratos a largo plazo en el artículo 24 definiendo, como tales a aquellos que reúnan las siguientes condiciones:

- a) que se celebren con fines de fabricación, instalación o construcción o de prestación de servicios;
- b) que se prolonguen, o esté previsto que se prolonguen, por un periodo superior a doce meses.

En tales casos, los ingresos se reconocerán, a efectos fiscales, por el importe correspondiente a la parte del contrato ejecutada en el ejercicio fiscal correspondiente. El

---

<sup>168</sup> Así lo reconoce también J. LÓPEZ RODRÍGUEZ "Armonización de la base...", cit., p. 67

porcentaje de ejecución se determinará basándose o bien en la ratio entre los costes de ese ejercicio y la totalidad de los costes estimados, o bien en una evaluación del grado de ejecución al final del ejercicio fiscal llevada a cabo por un experto.

También aquí, aunque se toma en consideración el grado de ejecución, la regla prevista se quiere desvincular del criterio del cobro o de la exigencia del mismo, vinculada a la expedición y firma de la correspondiente certificación, y establece un criterio propio con dos variantes. En nuestro ordenamiento la consulta nº 78, BOICAC de junio 2009, indica que, de acuerdo con lo previsto en el apartado tercero de la norma de registro y valoración nº 14, los ingresos derivados de contratos de construcción que tengan como objeto servicios de construcción, se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio, siempre que se den todas y cada una de las condiciones previstas en el citado apartado. Sin embargo, cuando el resultado de la transacción no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables, por lo que no resulta aplicable el “método de contrato cumplido” regulado en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993.

Otras especialidades a tener en cuenta, en lo que se refiere al cómputo de los ingresos, afectan a los activos y pasivos mantenidos con fines de negociación y a las coberturas.

En cuanto a los activos financieros, el artículo 4 (15) señala que, a efectos de la Propuesta, se consideran activos financieros *“las acciones en empresas vinculadas, los préstamos a empresas vinculadas, las participaciones, los préstamos a empresas con las que la sociedad esté vinculada en virtud de participaciones, las inversiones en inmovilizado, otros préstamos y las acciones propias en la medida en que la legislación nacional autorice su publicación en el balance.”*

No encontramos una definición similar del concepto de pasivos financieros, pese a que el artículo 23.1 define cuando un activo o pasivo financiero se considera que forma parte de una cartera de negociación, es decir, que su finalidad es la de estar destinado a su venta o a su compra en un plazo que la Propuesta no precisa.

En cuanto a la definición de los activos financieros, queremos resaltar dos aspectos. El primero es que es un precepto que, como acabamos de ver en la definición del mismo, está referido a los activos de esta naturaleza mantenidos en empresas vinculadas. Este concepto parece que es el cualifica a estos activos, pues si no estuvieran materializados en activos correspondientes a entidades vinculadas, parece que no serían activos financieros propiamente dichos.

El concepto de empresa vinculada no se encuentra definido en la Propuesta, por lo que hemos de preguntarnos si se refiere a las empresas asociadas, contempladas en el artículo 78 como aquellas en las que el sujeto pasivo ostenta una participación superior al 20% en su capital o fondos propios o participa en su gestión ejerciendo una influencia significativa. Nos ha llamado, sin embargo, la atención el hecho de que la Propuesta emplee diversos términos para referirse a un concepto tan importante por los efectos que

conlleva y hemos podido constatar que no se trata, en principio, de una cuestión derivada de la traducción de la Propuesta al español, pues en la versión inglesa también se emplean términos distintos, “*affiliated*” en el artículo 4 (15) y “*associated*” en el artículo 78.

Por ello, tenemos que llegar a la conclusión, de todo punto lógica, que el concepto de empresa vinculada es un concepto mucho más amplio que incluye no sólo a las empresas asociadas, sino también a las empresas del propio grupo, tanto si consolidan como si no, en cuanto que no reúnan los requisitos para ello. Siguiendo a LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>169</sup> también se consideran entidades vinculadas la casa central y sus establecimientos permanentes ubicados en países terceros. Esta conclusión que, al menos en ámbito de la clasificación de los activos y pasivos que integran la cartera de negociación, resulta de necesaria aplicación se ve desvirtuada por el documento de trabajo de la Comisión WP0057 en cuyo apartado 4, párrafo 78 se define el concepto de entidades vinculadas<sup>170</sup> en lo que se refiere a la aplicación de los precios de transferencia como aquellas en las que se poseen derechos de voto o participación en el capital o se ejerce influencia decisiva en la gestión cuyos niveles de participación se encuentren entre el 20 y el 50%, por cuanto que si los porcentajes de participación fueran superiores se tendría que incluir en la consolidación y, en tal caso, no se aplicarían precios de transferencia; no obstante, esta cuestión la analizaremos en otro capítulo de este trabajo.

De otra parte, la Propuesta no establece, a diferencia de nuestro PGC, una clasificación de los activos y pasivos financieros, sino que sólo se refiere a los activos y pasivos mantenidos para negociar y lo hace a los solos efectos de indicar en el artículo 23.2, tras definir en el apartado 1 qué se entiende por activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación que, no obstante lo dispuesto en los artículos 18 y 19, habrá que integrar en la base imponible cualquier diferencia entre el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación al final del ejercicio fiscal y su valor razonable al inicio de un mismo ejercicio fiscal, o en la fecha de adquisición si fuera posterior. Por su parte, el apartado 3 indica que cuando se proceda a la transmisión de un activo financiero o de un pasivo financiero mantenido con fines de negociación, el producto de la misma deberá incorporarse a la base imponible. Se deducirá el valor razonable al inicio del ejercicio fiscal o el valor de mercado en la fecha de adquisición, si ésta fuera posterior.

En un sentido similar, el artículo 17.1 de la LIS dispone que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio, por lo que de acuerdo con lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 9ª, para el caso de los activos financieros mantenidos para negociar, el registro de los ingresos resultantes de determinar su valor razonable al cierre del ejercicio, se incluirán en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por aplicación del artículo 17.1, se integrarán en la base imponible.

---

<sup>169</sup> J. LÓPEZ RODRÍGUEZ “Armonización de la base...”, cit., p 43

<sup>170</sup> “*Related parties*”

A este respecto, señala CARBAJO VASCO<sup>171</sup> que la reforma contable introducida en nuestro Derecho Mercantil por la ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea ha afectado de forma contundente al Impuesto sobre Sociedades en el área relativa a la determinación de la base imponible pues se ha visto toda ella afectada, de una forma u otra, dada la íntima relación existente entre la contabilidad y dicho impuesto. Esto ha provocado numerosos desajustes, pues, al partir el artículo 10.3 del resultado contable para determinar la base imponible, ha tenido que dar entrada en el artículo 17 a las variaciones en el resultado contable derivadas del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Finalmente, el artículo 28, dedicado a las coberturas, establece que las pérdidas y ganancias relacionadas con un instrumento de cobertura recibirán el mismo tratamiento que las pérdidas y ganancias correspondientes al elemento cubierto. En caso de que los sujetos pasivos sean miembros de un grupo, el instrumento de cobertura y el elemento cubierto podrán estar en poder de diferentes miembros del grupo.

## 7.2 Intereses y Cánones

En el documento de trabajo de la Comisión WP057<sup>172</sup>, las rentas procedentes de los dividendos de cartera y otras rentas pasivas, entendiendo por tales los intereses y cánones, se incluyen en la base imponible con deducción de la retención soportada en la fuente si bien la deducción del impuesto retenido se distribuye entre las entidades miembros del grupo aplicando los criterios de reparto contenidos en el artículo 86.

En cuanto a los dividendos, entendemos que, puesto que el artículo 11 no establece restricciones en cuanto al grado de participación, todos los percibidos quedarán exentos.

La Propuesta contempla el tratamiento de estas rentas en dos preceptos; el artículo 76 dedicado a los intereses y cánones percibidos por los miembros del grupo y el artículo 77, referido a los satisfechos por los miembros del grupo.

En cuanto a los primeros, el referido artículo 76 establece:

*“1. Cuando un sujeto pasivo obtenga rentas que han sido gravadas en otro Estado miembro o en un tercer país y que no sean rentas exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, letras c), d) o e), podrá beneficiarse de una deducción de la deuda tributaria.*

*2. La deducción se repartirá entre los miembros del grupo conforme a la fórmula aplicable en ese ejercicio fiscal con arreglo a los artículos 86 a 102.*

*3. La deducción se calculará por separado para cada Estado miembro o tercer país, así como para cada tipo de renta. No deberá exceder del importe resultante de la aplicación a las rentas atribuidas a un sujeto pasivo o a un establecimiento*

---

<sup>171</sup> D. CARBAJO VASCO, “Las reformas del Impuesto sobre Sociedades derivadas del nuevo modelo contable”, *Partida Doble* nº 207, febrero 2009, p. 29

<sup>172</sup> Parágrafo 120

*permanente del tipo del impuesto de sociedades del Estado miembro en que esté situado el establecimiento permanente.*

*4. Al calcular la deducción, al importe de las rentas se le restarán los gastos deducibles relacionados, que se considerará que ascienden a un 2% de ese importe, salvo que el sujeto pasivo pruebe lo contrario.*

*5. La deducción de la deuda tributaria en un tercer país no podrá ser superior al importe final del impuesto de sociedades adeudado por el sujeto pasivo, salvo disposición en contrario de un acuerdo celebrado entre su Estado miembro de residencia y un tercer país.”*

En relación con este punto señala SANZ GADEA<sup>173</sup> que la Propuesta aborda la tributación de los flujos financieros entre las entidades del grupo, flujos financieros internos, y entre éstas y terceros perceptores, flujos financieros externos.

En cuanto a los flujos financieros internos, dado que, según el artículo 60 las operaciones intragrupo no serán objeto de retención ni de imposición en la fuente, el precepto que ahora comentamos tendrá una incidencia menor, si bien conviene recordar que las Directivas de intereses y cánones tienen sus propias normas antiabuso que, en consecuencia, no serán aplicables en el contexto de la Propuesta, con lo que, en nuestra opinión, una Directiva prevalecería sobre otra lo que no nos parece razonable, sobre todo teniendo en cuenta el carácter facultativo de la Propuesta.

En lo que se refiere a los flujos financieros externos, como hemos visto, la Propuesta distingue entre flujos de salida y de entrada y, en ambos casos, la Propuesta respeta tales retenciones. No obstante, en lo que se refiere a los intereses y cánones satisfechos por las entidades miembros de un grupo, flujos financieros de salida, la regla contenida en el apartado 2 del artículo 76 obliga a repartir la retención practicada por un miembro del grupo entre todos los Estados miembros aplicando las reglas de reparto vigentes en ese ejercicio. En opinión de SANZ GADEA, con la que estamos totalmente de acuerdo, el efecto práctico que esta regla produce es un trasvase de ingresos fiscales desde los Estados miembros que tengan establecidas retenciones, tanto internas como externas, a los Estados que no las han establecido o que las tienen en menor cuantía, por lo que si las retenciones no minoran la base imponible y no perjudican los derechos de los otros Estados miembros no se aprecian las ventajas que podrían derivarse de este precepto que, sin embargo rompería los equilibrios internos de cada Convenio<sup>174</sup>.

En cuanto a los flujos financieros de entrada, las retenciones padecidos por las entidades miembros del grupo sobre las rentas no exentas que hayan obtenido, serán deducibles de la cuota y, a tal efecto, serán distribuidas entre los Estados miembros con arreglo a la fórmula de reparto. En este caso y, a diferencia de las retenciones practicadas en las rentas satisfechas, parece que esta distribución es pertinente, en cuanto que son deducibles de la cuota del grupo que, por definición, es un sujeto pasivo único. No

---

<sup>173</sup> Material didáctico no publicado.

<sup>174</sup> No obstante, si en la revisión de la Propuesta desaparece la consolidación, por quedar para una etapa ulterior, esta cuestión no se plantearía pues la imputación de la retención correspondería a la entidad que la soportó.

obstante lo cual, señala también SANZ GADEA que, en la misma medida que las anteriores, vienen a alterar los equilibrios internos de los diversos convenios, pues un Estado que ha suscrito un convenio con elevadas retenciones a cambio de que el otro Estado contratante tenga la competencia exclusiva para gravar otra renta ajena al sistema BICCIS, perderá parte de la retención a favor de los restantes Estados miembros concernidos y, sin embargo, no podrá recuperar la competencia exclusiva.

Estas reflexiones nos llevan, por nuestra parte, a preguntarnos si los propios convenios suscritos no se verían afectados por la Propuesta, por cuanto que cuando el artículo correspondiente identifica a efectos del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos de tal o cual ley nacional reguladora del referido impuesto, no está pensando en que el sujeto pasivo al que se le pueda hacer estar haciendo esa retención o la practique ya no está sujeto al impuesto de sociedades nacional sino a un impuesto de sociedades en régimen de grupo, con lo que los convenios previstos se verían alterados por esta circunstancia de manera no irrelevante como acabamos de ver.

### **7.3 Donaciones**

Tres reglas distintas contiene el artículo 22.1 en orden a la valoración de las donaciones en especie; el apartado c), en virtud del cual el valor de mercado de las donaciones en especie recibidas por un sujeto pasivo debe ser integrado en su base imponible; el apartado d), en el que, como consecuencia del mismo, el valor de mercado de las donaciones realizadas por un sujeto pasivo también debe ser integrado en la base imponible del donante y el apartado f), por virtud del cual también las donaciones en especie realizadas a favor de entidades benéficas se consideran realizadas por su valor fiscal.

El cuadro normativo se completa con la disposición prevista en la letra h) del artículo 14, de acuerdo con la cual las donaciones monetarias y liberalidades distintas de las realizadas en favor de las entidades benéficas contempladas en el artículo 16 no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Sin perjuicio del análisis que realizaremos en el próximo capítulo sobre los donativos realizados en favor de entidades benéficas, interesa señalar ahora que aunque los donativos en metálico realizados a favor de estas entidades tienen la condición de gasto deducible con las condiciones que, en su momento, se expondrán, las donaciones en especie se consideran realizadas por su valor fiscal, por lo que, aún cuando no dan lugar a deducciones en la base imponible, tampoco dan lugar a su gravamen en cuanto que se consideran realizadas por su valor fiscal, el cual según el artículo 4 (13) consiste en la base de amortización minorada de la amortización total deducida hasta la fecha, lo que denominamos también su valor neto contable.

Ahora bien, cuando un sujeto pasivo realiza una donación en especie a favor de una entidad que no tenga la condición de benéfica tanto el donante como el donatario deberán integrar en su base imponible el valor de mercado de las donaciones realizadas

y recibidas. Estas previsiones coinciden con lo previsto en el artículo 17.4 de la LIS por el que los bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo se valoran por su valor normal de mercado. El valor normal de mercado, según el artículo 18.1 es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. La Propuesta no contiene una definición similar aunque la regla prevista en el artículo 79, dedicado al ajuste de precios en las relaciones entre empresas asociadas, tiene un significado similar, como no podía ser de otra manera.

## **8. Conclusiones**

El estudio de la regulación de la base imponible nos ha puesto de manifiesto, principalmente, la conveniencia de incorporar una serie de principios bien en la Exposición de Motivos, bien en el articulado, que sirvan para interpretar el alcance de las reglas contempladas en esta materia.

El hecho de que la Propuesta sea de aplicación facultativa resulta, a nuestro entender, sorprendente como principio tributario inspirador. El Impuesto sobre Sociedades se articula en un régimen general, de aplicación obligatoria, y unos regímenes especiales, de aplicación generalmente facultativa, condicionada, principalmente, a la realización de las actividades contempladas en los mismos. El régimen de consolidación, en el ordenamiento español, tiene carácter facultativo por lo que se requiere optar por su aplicación, si bien en el caso de que se ejercite la opción las reglas contenidas en el mismo son de aplicación obligatoria. En todo caso, la determinación de la base imponible forma parte del régimen general del Impuesto.

De ahí que nos resulte sorprendente que la opción por la aplicación del régimen BICIS implique la opción por la base imponible a aplicar. Esta circunstancia abre un abanico amplísimo de posibilidades a la hora de optar por la Propuesta, teniendo en cuenta también las importantes exenciones que contempla y la generosa regulación de los gastos deducibles, como tendremos ocasión de exponer en otro capítulo. Esta consecuencia resulta de todo punto lógica, pues no se puede pretender que un régimen opcional sea más restrictivo que el de los Estados miembros pues, en tal caso, ningún grupo optaría por su aplicación.

Resulta por ello, desde nuestro punto de vista, un gran acierto la decisión de la Comisión de revisar la Propuesta para establecer su aplicación de forma obligatoria y, de esta forma, poder introducir normas imperativas con las que se pueda luchar contra el fraude, conseguir una tributación más justa y evitar el desvío de beneficios de unas jurisdicciones a otras. Sólo estableciendo el carácter obligatorio de la aplicación de la Propuesta podrían introducirse este tipo de disposiciones ya que, si su aplicación fuera facultativa, aquellas entidades que se vieran afectadas por su aplicación, no optarían por el régimen BICIS por razones obvias. Por ello, y una vez implantadas estas medidas a nivel de la Unión Europea, podría discutirse la aplicación facultativa de un régimen de consolidación fiscal a nivel europeo que, en todo caso, partiría de la consolidación de las bases imponibles previamente armonizadas de los miembros del grupo y de unas reglas de



localización de los ingresos que comporten la tributación de los beneficios generados en el Estado donde tales ingresos se han originado.

De otra parte, hay que señalar que la elección de que la base imponible se configure de forma autónoma a la contabilidad resulta, asimismo, lógica, pues no se puede pretender que se articule sobre la contabilidad si en esa materia existen grandes diferencias entre unos y otros Estados y, además, las normas contables no son de aplicación obligatoria a diferencia de las tributarias, con excepciones notables, como acabamos de ver.

Esta circunstancia obliga a un esfuerzo regulatorio adicional que, posiblemente, no se pueda incorporar a la Propuesta pero que, no por ello, habría que dejar de lado. De hecho, como hemos visto, la Propuesta asume esta necesidad y cada vez que considera que se tiene que apoyar en algún precepto contable, procede a incorporarlo al articulado. Pero es evidente que no todo se puede incorporar y que surgirán o se irán poniendo de manifiesto muchas cuestiones no tratadas, por lo que también se echan en falta unos principios generales de interpretación ya que, ante una cuestión no regulada de forma expresa, ¿se aplicará la solución más favorable al contribuyente o la más adecuada al espíritu de la norma?

Al respecto, la posibilidad de que, en la transposición de la Directiva a los ordenamientos nacionales, los Estados miembros concreten en mayor medida el alcance de sus preceptos con vistas a hacer más fácil su aplicación nos parece una solución razonable, sin perjuicio de que en lo relativo a los procedimientos tributarios para su aplicación se requiera la introducción de unos procedimientos específicos pues está claro que no se pueden integrar en los procedimientos comunes, si bien estas cuestiones las veremos en su momento.

Por último, la independencia de la contabilidad va a dificultar mucho la comprobación; cuestiones tales como que no se requiera la inscripción contable de los gastos o que no se exija el principio de correlación de ingresos y gastos son buena prueba de ello y de ahí la necesidad de armonizar, al menos en sus aspectos básicos, las facultades administrativas de comprobación.

### **CAPÍTULO III. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y RENTAS EXENTAS.**

#### **1. Introducción**

En el capítulo anterior nos ocupamos de los principios generales aplicables para determinar la base imponible y de los aspectos relativos a su periodificación y cuantificación en lo que atañe tanto a los ingresos sujetos a imposición como a los gastos fiscalmente deducibles.

En el presente, nos ocuparemos de la configuración de los ingresos exentos y, en el próximo, de los gastos deducibles, incluyendo las amortizaciones del inmovilizado, y no deducibles, así como del tratamiento de los donativos realizados a entidades benéficas.

Para realizar este análisis hay que tener en cuenta los trabajos que se han llevado a cabo en el seno del Grupo de Alto Nivel de Fiscalidad a partir del informe de situación<sup>175</sup> presentado al Consejo Europeo con fecha 27 de marzo de 2013.

En efecto, tras realizar un primer examen técnico de la Propuesta, los servicios de la Comisión constataron<sup>176</sup> como un grupo de Estados tenía observaciones de fondo sobre el contenido de la misma mientras que, otros, consideraban que debían seguir debatiendo hasta aclarar el alcance de diversos aspectos de la Propuesta antes de tomar una decisión al respecto.

El informe de la Presidencia Irlandesa de 27 de marzo de 2013 sintetizó las cuestiones tratadas sin identificar en cada una de ellas la opinión de cada uno de los diferentes Estados miembros por su carácter confidencial<sup>177</sup>. A efectos de nuestro trabajo, resulta interesante resumir el estado de situación de la cuestión en aquel momento y las opiniones vertidas durante las reuniones bilaterales que la Comisión ha mantenido con representantes de todos los Estados miembros en cuanto que cabe suponer que, en buena parte, serán tenidas en cuenta en la ulterior revisión de la Propuesta.

En primer lugar, la Comisión se interesó sobre las opiniones formuladas en los respectivos Parlamentos nacionales, así como por las Confederaciones Empresariales, constatando una gran divergencia entre las mismas. Así, mientras que algunos Parlamentos nacionales habían manifestado su opinión acerca de que la Propuesta no respeta el principio de subsidiariedad y proporcionalidad, otros, en cambio, no plantearon objeciones al respecto.

Por su parte, las Asociaciones empresariales manifestaron su respaldo a la Propuesta siempre que su aplicación fuese facultativa y no obligatoria. ¿Cabría deducir de ello que, si se estableciera su aplicación de forma obligatoria, como parece que va a proponer la Comisión a la luz de lo indicado en su plan de acción, no le prestarían su apoyo? En nuestra opinión, esta conclusión sería precipitada, si bien revela que el carácter facultativo de la Propuesta constituía, para las organizaciones empresariales, un elemento esencial en cuanto que sólo les ofrecía ventajas.

En lo referido al contenido de las próximas etapas, la Comisión planteó a los Estados la disyuntiva de seguir trabajando sobre la consolidación y la fórmula de reparto o priorizar los trabajos relativos a la determinación de la base imponible.

Al respecto, una amplia mayoría de delegaciones expresaron una clara preferencia por las discusiones técnicas que pudieran conducir a un examen gradual, por etapas, concentrándose en un primer momento en las cuestiones vinculadas al cálculo de la base imponible, lo que conllevaría que los aspectos ligados a la consolidación debían ser analizados en un momento ulterior. Es interesante advertir que, a partir de estas discusiones, se observa una mayor enfatización del objetivo de armonización de la base

---

<sup>175</sup> Doc 7830/13 FISC 60 “*Presidency Synthesis Report on the bilateral discussions*”

<sup>176</sup> Parágrafo 21 del informe que el ECOFIN presentó al Consejo Europeo en diciembre de 2012, Doc 17364/12 FISC 189

<sup>177</sup> Doc cit parágrafo 8

imponible frente al de la consolidación fiscal. Así, el parágrafo 4 del informe de situación señala que la Propuesta responde a un doble objetivo:

- Establecer un sistema armonizado europeo para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que coexistiría en paralelo con los sistemas nacionales y que las entidades podrían aplicar de forma voluntaria.
- Posibilitar la consolidación de los beneficios y pérdidas de los grupos de entidades que opten por la aplicación del régimen.

De esta forma, la armonización se convertiría en el objetivo principal de la Propuesta lo que, a nuestro juicio, tal como ya hemos comentado en anteriores capítulos, no resulta del todo compatible con el contenido de su Exposición de Motivos en lo que a los objetivos perseguidos se refiere y, además, como también hemos apuntado, la armonización, como objetivo principal de la Propuesta, es incompatible, a nuestro juicio, con su carácter facultativo puesto que, de tener tal naturaleza, no armonizaría nada sino que comportaría una mayor dispersión al introducir un sistema tributario nuevo adicional a los 28 ya existentes. Sólo en el marco de una introducción por etapas en la que se aprobaran primero las reglas de determinación de la base imponible armonizada de carácter general y, posteriormente, la consolidación y subsiguiente reparto de la deuda tributaria que tendría carácter facultativo en lo que a la consolidación se refiere, esta prelación y compatibilidad de objetivos podría entenderse.

Esta posibilidad ya había sido planteada por la doctrina. Así, entre otros, SPENGEL, ORTMANN-BABEL, ZINN y MATANAER<sup>178</sup>, con ocasión del análisis del impacto económico de la Propuesta, recomendaron su introducción por etapas, de forma que la consolidación y el mecanismo de distribución de la base imponible se introdujeran en una etapa ulterior una vez conseguida la armonización..

Esta circunstancia, la introducción por etapas o en fases sucesivas, según el informe de situación del grupo de alto nivel antes mencionado, era compartida por la mayor parte de los Estados miembros que consideraban necesario, por tanto, poner el acento en las cuestiones relativas a la determinación de la base e identificar los elementos comunes que deben integrar esa base imponible armonizada común. Sólo una minoría que no compartía el planteamiento de la introducción por etapas, consideraba que las discusiones sobre la base imponible no serían concluyentes sino aborasen también la consolidación. Por nuestra parte, pensamos que la postura favorable a la introducción por etapas tiene una consistencia lógica, incluso en el marco de la propuesta inicial si se entiende, como se desprende del contenido de la Propuesta, que la armonización es necesaria para consolidar las bases imponibles de las entidades residentes en diversos Estados miembros de una forma coherente.

---

<sup>178</sup> C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, "A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment If the Draft Council Directive on a CC(C)TB", *World Tax Journal* October 2012, p. 185.

Por ello, y aún cuando pudiera parecer contradictorio con lo anterior, pensamos que la posición minoritaria contraria a la introducción por etapas tendría razón en tanto en cuanto la aprobación de la primera fase de la Propuesta tuviera carácter facultativo ya que, en tal caso, como solo tendría por destinatarios a los grupos de sociedades que fueran a consolidar fiscalmente sus respectivas bases imponibles, su aplicación quedaría supeditada a que se llevase a cabo la consolidación, por lo que la aprobación por etapas, aunque práctica, dado lo abultado de la Propuesta, no sería operativa en tanto que no podría ser aplicada hasta que se completara el desarrollo de la consolidación. La posibilidad de que las empresas que realicen operaciones transfronterizas, aun cuando no consoliden fiscalmente, puedan aplicar facultativamente el régimen BICIS no se ha visto, en ningún momento, como una posibilidad real sino, más bien, como un inconveniente pues, sin introduce un factor de distorsión que sólo comporta nuevas posibilidades de opción.

De esta forma, nos damos cuenta de que la Comisión se encontraba en una especie de callejón sin salida que le obligaba a realizar grandes esfuerzos para conseguir aprobar el proyecto por el procedimiento de cooperación reforzada con el resultado de que, posiblemente, un reducido grupo de entidades se acogieran al nuevo sistema con un serio coste recaudatorio para los Estados miembros lo que, unido a los importantes cambios experimentados en la situación económica a causa de la globalización, así como en el debate tributario sobre las cuestiones vinculadas al impuesto de sociedades, como comentábamos en la introducción de esta tesis, aconsejaron replantear la situación con unos objetivos más prácticos, coherentes y eficientes.

En cuanto al resumen de cuestiones que, a juicio de los Estados miembros, requieren una mayor precisión son las siguientes:

a) General:

Algunos Estados consideran que si no hay un entendimiento común del alcance de los preceptos contenidos en la Propuesta, ésta perdería consistencia y daría lugar a 28 sistemas BICIS diferentes que coexistirían con los nacionales. Para ello, se advierte que el contenido de los principios generales debería ser más taxativo si se quiere minimizar las posibilidades de interpretaciones diferentes que erosionarían la aplicación de un sistema tributario transfronterizo.

b) Elementos básicos de la base imponible:

Se incluye aquí el tratamiento de las amortizaciones, de los intangibles, así como la utilización de definiciones y reglas comunes para lo cual el posible empleo de los términos y definiciones empleados en las NIC y NIIF o la incorporación de algunas de sus definiciones al ámbito de la Propuesta debe ser tomado en consideración.

c) Cláusula antiabuso:

Una parte importante de las delegaciones han considerado necesario robustecer las previsiones al respecto y coordinarlas con otras iniciativas en la materia.

d) Aspectos internacionales:

Existe una cierta preocupación por el impacto que tendría la renegociación de los Convenios de Doble Imposición con terceros países, lo que afectaría sobre todo a los Estados más pequeños, También se demanda mayor claridad en lo que se refiere a las Sociedades Extranjeras Controladas y a los Establecimientos Permanentes.

e) Poderes delegados a la Comisión:

La mayor parte de los Estados miembros no se ha mostrado proclive a los mismos manifestando su deseo de mantener el principio de unanimidad en el ámbito tributario.

f) Consolidación:

Aunque la mayoría de los Estados prefiere la introducción por etapas para concentrarse, en un primer momento, en la definición de la base imponible, algunos Estados plantearon cuestiones relativas a la consolidación manifestando su preocupación por el impacto que podría tener en sus ingresos tributarios considerando, además, que el informe de Impacto Económico de la Comisión, por ser del año 2009, no ha tenido suficientemente en cuenta el impacto de la crisis económica. Por su parte, los Estados más pequeños manifestaron su oposición a la fórmula de reparto aduciendo que favorece a los Estados de mayor tamaño y población y que pone el acento en los factores tradicionales de producción más que en el conocimiento propio de las economías intensivas.

g) Forma de trabajo:

La mayor parte de las delegaciones se declaró partidaria de proseguir con las reuniones del grupo de trabajo de alto nivel no considerando conveniente llevar al Consejo aquellos asuntos que no estuvieran suficientemente claros, si bien debe seguir siendo el Consejo ECOFIN el que priorice las discusiones.

Fruto de este entendimiento ha sido la hoja de ruta de la Presidencia irlandesa<sup>179</sup> con el propósito de confirmar el proceso de aproximación por etapas y definir las áreas temáticas en las que van a centrar los trabajos de las sucesivas Presidencias que en el informe de situación antes mencionado se describen.

Como consecuencia de estos trabajos se han ido elaborando diversas Propuestas transaccionales que recogen los aspectos del texto de la Propuesta sobre los que existe un cierto grado de consenso y aquellos otros en los que se presentan modificaciones que pensamos también cuentan con suficiente respaldo en cuanto que se incorporan a las nuevas Propuestas transaccionales. Aunque estas propuestas transaccionales no tengan valor jurídico, sí marcan el camino para que la Comisión revise el texto de la Propuesta si contase con un apoyo suficiente para su aprobación por el procedimiento de cooperación reforzada.

---

<sup>179</sup> ST 11507 2013 INIT

Hasta la fecha se han elaborado tres propuestas transaccionales. La primera<sup>180</sup>, de 4 de abril de 2012, contiene una revisión de los capítulos II, IV a VII y XII a XV, incorporando, además, un nuevo Anexo III. La segunda<sup>181</sup>, de 2 de mayo de 2013, contiene una nueva revisión de los capítulos II a VII y XIV. La tercera<sup>182</sup> es de 26 de mayo de 2014 y revisa los capítulos II, V y VII.

Del contenido de estas propuestas podemos ir viendo cómo ha ido evolucionando el contenido de algunos preceptos lo que tiene cierto interés desde el punto de vista científico y también con vistas a la revisión anunciada por la Comisión, en la que cabe pensar que el resultado de estos debates se habrá tenido en cuenta.

## **2. Ingresos exentos**

Tras declarar el artículo 10 que la base imponible se calculará sustrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles, el artículo 11 de la Propuesta establece:

*“Quedarán exentos del Impuesto sobre Sociedades:*

- a) las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado objeto de amortización de conformidad con los artículos 32 a 42;*
- b) el producto de la transmisión de los activos agrupados mencionados en el artículo 39, apartado 2, incluido el valor de mercado de las donaciones en especie;*
- c) los beneficios distribuidos percibidos;*
- d) el producto de la transmisión de acciones;*
- e) la renta de un establecimiento permanente situado en un tercer país.”*

En todo caso tenemos que destacar que no existe un precepto similar en nuestro ordenamiento pues la LIS no contiene un pronunciamiento general acerca de los ingresos exentos en el Impuesto sobre Sociedades, lo cual es lógico por cuanto que la definición de la base imponible contenida en el artículo 10 se refiere a la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores y el apartado 3 del mismo precepto concreta este concepto, cuando la base imponible se determina por el método de estimación directa, indicando que se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por tanto, en nuestro ordenamiento, como consecuencia de la determinación de la base imponible partiendo de la contabilidad con las prescripciones previstas en la propia ley del

---

<sup>180</sup> Doc 8387/12 FISC 49

<sup>181</sup> Doc 9180/13 FISC 80

<sup>182</sup> Doc 10177/14 FISC 84

Impuesto, no existe una declaración general de rentas exentas, sino que las exenciones previstas para determinadas rentas se incluyen dentro de la regulación de los rendimientos a los que tales rentas correspondan.

La definición de las rentas exentas con carácter general en un único precepto es propia de la configuración de la base imponible de forma autónoma con independencia del resultado contable. Así sucede en el ámbito del IRPF, en el que el artículo 7 del TRLIRPF contiene una extensa relación de las rentas exentas. Por ello, no deja de causar cierta sorpresa que una materia tan importante, como es la determinación de las rentas exentas en el ámbito de los grupos multinacionales que se acojan a la Propuesta, pueda ser objeto de una regulación tan concisa y simple, dadas sus innegables repercusiones económicas.

No obstante, este precepto está siendo objeto de un intenso debate en los grupos de trabajo del Consejo, lo que se refleja en las numerosas modificaciones propuestas en las sucesivas revisiones del texto y que iremos comentando en el análisis de cada uno de estos ingresos exentos.

## **2.1 Subvenciones**

Según el artículo 11, a) de la Propuesta, las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado objeto de amortización de conformidad con los artículos 32 a 42 de la Propuesta, se encuentran exentas y, por tanto, a tenor de lo previsto de lo previsto en el artículo 10, los ingresos obtenidos por este concepto se incluyen, previamente, entre los ingresos computables para, posteriormente, ser excluidos del cómputo dada su condición de rentas exentas.

De esta configuración querríamos destacar dos aspectos. De una parte, que no se define el concepto de subvención, ni siquiera por remisión a alguna disposición general en la que esa definición se incluya, por lo que aunque, parezca de todo punto lógico, no podríamos asegurar sin ningún género de dudas que el concepto de subvención se refiera a las otorgadas por entes públicos en el ejercicio de su función y que, por tanto, tales subvenciones respondan a una finalidad de carácter general.

En una primera revisión del texto, la propuesta transaccional recogida en el documento 8387/12 incluyó las ayudas públicas al lado las subvenciones, lo que permitiría, en alguna forma, avalar nuestra tesis, aunque hubiera quedado más claro si en lugar de decir *“las subvenciones y ayudas públicas”* hubiera dicho *“las subvenciones y otras ayudas públicas”*. No obstante, la nueva propuesta transaccional contemplada en el documento 9180/13 ha eliminado esta precisión, posiblemente por el alto grado de imprecisión que la misma podría conllevar si bien pensamos que hubiera, en cambio, aclarado el carácter público de los fondos recibidos y, por tanto, declarados exentos en el perceptor de los mismos.

La otra característica de esta exención que queremos remarcar es que está vinculada a la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado objeto de amortización; por tanto,

siempre que tuviera esa finalidad en su destino, se aplicaría la exención. En este punto nos sorprende el que la mera finalidad del ingreso sea suficiente sin que se exija ningún compromiso en cuanto al resultado, es decir, que podría perderse la subvención si la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado no se llevase, finalmente a cabo y, sin embargo, el ingreso obtenido seguiría estando exento.

En cuanto al inmovilizado, cuya adquisición, construcción o mejora da derecho a esta exención, se circunscribe al susceptible de amortización por lo que, aún cuando el artículo 36<sup>183</sup> se refiere al inmovilizado intangible como susceptible de amortización, el artículo 4 (14) define como inmovilizado intangible el adquirido a título oneroso, por lo que las subvenciones destinadas a la creación de intangibles, por ejemplo, en *know how*, procesos o modelos industriales, etc, en cuanto intangibles de generación en el seno de la propia empresa y no adquiridos a terceros no podrían acogerse a esta exención. De otra parte, el hecho de que la subvención exenta esté destinada a la adquisición de inmovilizado minora la base de la amortización del mismo, en cuanto que las subvenciones recibidas no podrán computarse en el coste del activo susceptible de amortización.

Contrasta esta regulación con la contenida en nuestro ordenamiento en el que, de una parte, sólo se encuentran exentas, según lo previsto en el artículo 19.6 del TRLIS, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el periodo de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años y, de otra, se establecen, sin embargo, deducciones especiales en la base imponible para incentivar la realización de determinadas actividades, como sucede con las deducciones previstas para la Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica en el artículo 35 de la LIS.

## **2.2 Rentas obtenidas con motivo de la transmisión de los activos gestionados en régimen de pool**

La letra b) del artículo 11 establece la exención para las rentas mencionadas en este apartado, es decir, el producto de la transmisión de los activos agrupados mencionados en el artículo 39, incluido el valor de mercado de las donaciones en especie.

¿Qué conexión existe entre unas y otras rentas para que se regulen en el mismo apartado como si fueran parte del mismo conjunto? En nuestra opinión, a la vista de lo establecido en el artículo 22 sobre integración en la base imponible de las rentas obtenidas por las donaciones en especie, hemos de concluir, con base en la expresión “incluido”, que la exención del valor de mercado de las donaciones en especie se refiere

---

<sup>183</sup> Artículo 36, 1, c)



exclusivamente a las realizadas con motivo de las transmisiones lucrativas de los activos en régimen de pool.

Por ello, como consecuencia de lo previsto en este precepto, la renta derivada de la transmisión de los activos agrupados en régimen de pool, ya se realice a título oneroso, ya sea a título lucrativo, quedará exenta si bien la renta que se obtenga, en uno u otro tipo de transmisión, reducirá la base de amortización del conjunto del pool.

Así se desprende de lo previsto en el apartado 2 del artículo 39, según el cual la base de amortización del grupo de activos al final del ejercicio fiscal equivaldrá a su valor fiscal al final del ejercicio anterior, corregido en función de los activos que entren en el grupo de activos o lo abandonen durante el ejercicio de que se trate. Por tanto, como se indica a continuación en el mencionado apartado, el producto de la transmisión de tales activos deberá deducirse del valor del conjunto que sirve de base de amortización.

Realmente, hay que reconocer que estos activos, que son todos aquellos distintos de los contemplados en los artículos 36 a 40<sup>184</sup> que, fundamentalmente, se refieren a los edificios, al inmovilizado material a largo plazo distinto de los edificios y el inmovilizado intangible, integran un concepto amplísimo que incluye vehículos, equipos informáticos, instalaciones, utillaje, mobiliario... y que tiene un régimen fiscal sumamente ventajoso, en cuanto que se amortiza al tipo del 15% anual y el producto de su transmisión está exento, lo que fomenta su reposición cada 4 años para seguir gozando de la deducción del 25%. Es ciertamente un gran incentivo que no tiene parangón en nuestro ordenamiento y que, sin duda, fomentará la renovación de equipos y flotas de vehículos para las entidades que se acojan al régimen.

En lo que se refiere a la exención del valor de mercado de las donaciones en especie entendemos que se refiere a la posible plusvalía que pueda producirse en el donante por la realización de donaciones en especie y que se determina por la diferencia entre el valor de mercado del activo donado y su valor fiscal. Por tanto, este valor debería reducir el valor del conjunto del pool de cara a las sucesivas amortizaciones.

Curiosamente, las exenciones comentadas en este apartado no han sido objeto de ninguna modificación en las Propuestas transaccionales presentadas hasta la fecha.

## **2.3 Beneficios distribuidos percibidos y producto de la transmisión de acciones**

### **2.3.1 Alcance de la Propuesta**

El artículo 11, apartados c) y d) considera ingresos exentos, sin ningún requisito ni condición, tanto a los beneficios distribuidos percibidos por las entidades del grupo como al producto obtenido por la transmisión de todo tipo de acciones, lo que implica que, ya procedan tales ingresos de filiales residentes en la Unión Europea, ya procedan de terceros países, tales ingresos o el producto de la transmisión de cualquier tipo de

---

<sup>184</sup> En nuestra opinión, esta referencia no es del todo correcta, pues si esos activos se definen por defecto, es decir, que son todos aquellos distintos de los contemplados en los artículos 36 a 40, y es en el propio artículo 39 donde se incluye esa definición, se llegaría al absurdo, en una interpretación literal, de que tales activos no existen.

acciones quedarán exentos, sin perjuicio de lo previsto en las reglas especiales antiabuso de los artículos 72, 73 y 75 que comentaremos más adelante.

El precepto no se refiere a los beneficios distribuidos procedentes de entidades del grupo fiscal por cuanto éstos van a quedar eliminados en consolidación, aunque esta cuestión tendría interés si los dividendos proceden de una entidad cuyo dominio no se llegara a ostentar el tiempo suficiente para poder ser objeto de consolidación<sup>185</sup>.

En nuestra opinión, esta amplia exención contrasta con lo previsto en la Directiva matriz filial así como con la regulación prevista en la mayor parte de los Estados miembros; por ello, ha motivado un intenso debate en los grupos de trabajo que se refleja en las sucesivas Propuestas transaccionales realizadas al texto aprobado por la Comisión.

Al respecto, en cuanto a los beneficios distribuidos percibidos y al producto de la transmisión de acciones, en el documento 8387/12 se plantea la conveniencia de matizar el alcance de esta exención limitando su alcance a los procedentes de las acciones y participaciones en las que el perceptor posea una participación mínima del 10%, añadiendo una nueva condición al objeto de que no puedan beneficiarse de esta exención los beneficios distribuidos o el producto de la venta de acciones mantenidas con fines de negociación o que procedan de empresas de seguros de vida.

Por su parte, en una revisión posterior, documento 9180/13, se consideró suficiente la limitación de la exención para los titulares de participaciones iguales o superiores al 10%, introduciendo, en cambio, la referencia a la condición de “empresa” de las entidades que satisfagan tales dividendos o cuyas acciones o participaciones sean objeto de transmisión.

De estas modificaciones parece deducirse que hay un cierto grado de consenso en cuanto a que solo las participaciones significativas, entendiendo por tales aquellas que representan un porcentaje de participación igual o superior al 10%, concedan el derecho a la obtención de rentas exentas como consecuencia de la titularidad de las mismas. No obstante, parece que hay discrepancias en cuanto a si basta con detentar ese porcentaje de participación o si también se requiere el cumplimiento de ciertos requisitos adicionales, como el de tratarse de participaciones mantenidas con fines de control y no de mera negociación, lo que se evidenciaría con la permanencia en la titularidad y el ejercicio de funciones de control.

En todo caso, no podemos olvidar que estas propuestas transaccionales no tienen valor jurídico por lo que, aún cuando nos permiten acercarnos, en alguna forma, al contenido de los debates, no cabe anticipar ninguna posición al respecto, ni darle mayor valor que el de la investigación de cara a la toma en consideración de los antecedentes de la norma que, en el futuro, pudiera llegar a aprobarse.

---

<sup>185</sup> Véase al respecto lo previsto en el artículo 58.2 de la Propuesta.

Este debate, en nuestra opinión, resulta de todo punto lógico en cuanto que la Directiva 2011/96 /UE del Consejo<sup>186</sup>, en su artículo 3, 1, a) reconoce la condición de sociedad matriz, a la que resulta aplicable el régimen de la Directiva, a aquellas sociedades de un Estado miembro que reúnan los requisitos del artículo 2, es decir, que revistan alguna de las formas societarias enumeradas en el anexo I, Parte A, que tengan su domicilio fiscal en un Estado miembro y estén sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exentas, a alguno de los impuestos contemplados en el anexo I, Parte B.

No tendría sentido alguno, a nuestro juicio, que la Propuesta otorgara a las entidades acogidas a la misma un régimen más beneficioso que el contenido en la Directiva matriz filial ya que, de lo contrario, se estarían dando incentivos tributarios específicos, distintos de la consolidación fiscal y del régimen armonizado de la base imponible, a los grupos internacionales para que se acogieran a la Propuesta. Dicho en otros términos, la propia Comisión estaría haciendo competencia a los Estados miembros ofreciendo a las entidades que se acojan a la Propuesta un régimen más beneficioso que el contemplado en otras Directivas comunitarias.

Aún así hay que reconocer que el régimen de exención de la Propuesta que resultaría de aprobarse las modificaciones contenidas en las Propuestas transaccionales es diferente del contenido en la Directiva matriz filial por cuanto que se refiere a todo tipo de participaciones societarias ya se trate de filiales residentes en la Unión Europea o en terceros países<sup>187</sup> y, aunque establece un porcentaje de participación mínimo del 10%, no exige ningún otro requisito, ni de forma societaria, ni de residencia, ni tampoco de permanencia en la titularidad de la participación; por tanto, todos los beneficios distribuidos procedentes de participaciones significativas, esto es, superiores al 10%, quedarían exentos cuando se perciban por las entidades que apliquen el régimen contenido en la Propuesta, sin perjuicio de la posible aplicación, si procede, de la cláusula de inversión, prevista en el artículo 73, o del régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, previsto en el artículo 82.

La aprobación de la Propuesta en estos términos supondrá una decisión política de gran importancia que pretende atraer al ámbito de la Unión Europea inversiones de todos los países en cuanto que permite que los dividendos que distribuyan queden exentos. La Propuesta no exige, a diferencia de la Directiva matriz filial<sup>188</sup>, que las filiales que distribuyan tales dividendos o cuyas participaciones sean objeto de transmisión, sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea. Tampoco exige un periodo mínimo de tenencia de la participación para el disfrute de la exención, a diferencia de lo previsto en el artículo 3, 2, b) de la Directiva 2011/96, que permite a los Estados no aplicar el régimen previsto en la misma cuando la participación no se conserve durante un periodo ininterrumpido de, al menos, dos años.

---

<sup>186</sup> Directiva 2011/96 /UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011, modificada por la Directiva 2013/13 UE del Consejo de 13 de mayo de 2013, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

<sup>187</sup> Sin perjuicio de lo previsto en la cláusula de inversión contemplada en el artículo 73 de la Propuesta.

<sup>188</sup> Artículo 1, a)

Además, como señala SANZ GADEA<sup>189</sup>, la Propuesta va más allá del establecimiento de normas comunes para definir y valorar ingresos y gastos en cuanto que adopta una decisión concerniente a la eliminación de la doble imposición económica, tanto interna como internacional, y lo hace postulando el método de exención, por lo que la Propuesta incide sobre las relaciones fiscales internacionales de los Estados miembros, de forma que no sólo armoniza la base imponible sino también el método de eliminación de la doble imposición económica, tanto interna como internacional, en relación con las entidades que apliquen el sistema BICCIS. En el caso de que la dualidad de bases imponibles, nacional y BICCIS, desapareciera y quedase solo la base imponible resultante de la Propuesta se habría creado, como señala SANZ GADEA, una suerte de método europeo para la eliminación de la doble imposición económica de dividendos, plusvalías de cartera y rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes.

La Propuesta no contiene cláusulas antiabuso distintas de las previstas en los artículos 73 y 82 relativas a la cláusula de inversión y a las sociedades extranjeras controladas, así como en el artículo 75 para el caso de que la sociedad que abandona el grupo haya adquirido en el marco de una operación intragrupo elementos del inmovilizado que no sean activos amortizados en un grupo de activos.

Tampoco contempla la posibilidad de que, como consecuencia de su aplicación, se generen ventajas fiscales indebidas que anulen el objeto, el espíritu o la finalidad de las disposiciones tributarias alegadas, tal y como se recoge en la reciente modificación de la Directiva 2011/96 UE<sup>190</sup>, como consecuencia de las decisiones adoptadas en el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas,

Al respecto, no podemos olvidar que la finalidad de la exención de los dividendos es la de eliminar la doble imposición internacional y no la de provocar doble imposición de las rentas que se distribuyen como dividendo, como podría suceder si se generan beneficios como consecuencia de revalorizaciones meramente contables que no han sido gravados en la entidad perceptora y que posteriormente resultan exentos cuando se perciben en el seno de un grupo BICCIS y, posteriormente, dan lugar a deducción por doble imposición en los socios de las entidades del grupo BICCIS.

Por ello, el nuevo artículo 1 bis en la Directiva 2011/96<sup>191</sup> obliga a los Estados miembros a retirar el beneficio de lo dispuesto en la referida Directiva en caso de que se aprecie la existencia de un mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de obtener una ventaja fiscal indebida en virtud de la referida Directiva que anule el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones tributarias alegadas, entendiéndose por mecanismo artificial toda transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, entendimiento, promesa o compromiso que no corresponda a la realidad económica.

---

<sup>189</sup> Material didáctico no publicado

<sup>190</sup> Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición). DO L 345 de 29.12.2011.

<sup>191</sup> Introducido por la Directiva 2014/86/UE del consejo de 8 de junio de 2014.

Según la Exposición de Motivos de la Directiva 2014/86/UE<sup>192</sup>, las ventajas que se derivan de la Directiva 2011/96 no deben dar lugar a situaciones de doble imposición y, por lo tanto, generar ventajas fiscales no deliberadas para grupos de sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en comparación con grupos de sociedades de un mismo Estado miembro. Para evitar situaciones de doble imposición derivadas de asimetrías en el tratamiento fiscal de la distribución de beneficios entre Estados miembros, resulta oportuno que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente impidan a esas empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos que hayan recibido en la medida en que dichos beneficios sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.

De esta forma, la exención plena no se justifica si no hay una tributación previa en el Estado de la filial que reparte el dividendo o, en su caso, de la sociedad cuyas acciones se transmiten si bien, en nuestro Derecho<sup>193</sup>, aún cuando se exige un requisito de tributación mínima que se establece en el 10% del tipo nominal, este requisito se entiende cumplido en el supuesto de países con los que se haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional.

De ahí la importancia de reunir las condiciones previstas en los Convenios de Doble Imposición para beneficiarse del tratamiento previsto en los mismos. A estos efectos, esta calificación de las sociedades como contribuyentes tiene una gran importancia en el ámbito tributario, de ahí que el 68º Congreso de IFA celebrado en Mumbai en octubre de 2014, dedique el Volumen 99 b al análisis de esta cuestión, siendo los relatores generales los profesores LANG y STARINGER<sup>194</sup> y la relatora nacional la profesora VILLAR EZCURRA<sup>195</sup>.

Al respecto, los relatores generales advierten que la calificación de una entidad como contribuyente no solo tiene importancia a nivel nacional, sino que juega un importante papel en el ámbito de los Convenios para evitar la Doble Imposición ya que, cuando se aplica un Tratado, la primera cuestión que se plantea es si la entidad tiene derecho a disfrutar de los beneficios contenidos en el mismo.

### 2.3.2 Alcance de la normativa española

En lo que se refiere a nuestro ordenamiento, ya advertían MORA AGUDO, NAVARRO HERAS y PRADO ROMÁN<sup>196</sup> que la Propuesta comportaba también una mejora sustancial en cuanto que no exige una participación mínima del 5%, como la requerida en el artículo 21 del TRLIS, ni que la entidad haya estado gravada por un impuesto

---

<sup>192</sup> Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

<sup>193</sup> Según indica el párrafo segundo del apartado 2 de la Exposición de Motivos de la LIS.

<sup>194</sup> M. LANG y C. STARINGER, General Report, *Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, 1938-2014, Volumen 99b*, « Qualification of taxable entities and treaty protection », pp 17 a 85

<sup>195</sup> M. VILLAR EZCURRA, Branch Reporter, , *Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, 1938-2014, Volumen 99b*, « Qualification of taxable entities and treaty protection », pp 739 a 760

<sup>196</sup> L. MORA AGUDO, E. NAVARRO HERAS y M. PRADO ROMÁN, “Base imponible común consolidada vs. Normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal” en *Crónica Tributaria* nº 144, p. 97

extranjero de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre Sociedades español o que no sea residente en un paraíso fiscal. Tampoco se exige que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Con la entrada en vigor de la LIS, la fórmula contenida en la Propuesta sigue siendo igualmente más ventajosa, aunque podríamos decir que se han acortado distancias en cuanto que la normativa española se ha actualizado para resultar más competitiva y atractiva para los inversores internacionales introduciendo cambios profundos al unificar los requisitos exigidos para disfrutar de las deducciones por doble imposición de dividendos, tanto interna como internacional, y ampliar el alcance de la exención a los dividendos distribuidos por entidades en las que, aún cuando no se tenga una participación igual o superior al 5%, su coste de adquisición sea superior a 20 millones de euros. Por el contrario, en el ámbito de la deducción por doble imposición interna, se ha suprimido la deducción del 50 % prevista para las participaciones que no alcancen el 5 % o cuyo coste no exceda de 20 millones de euros<sup>197</sup>.

Estas modificaciones traen causa del dictamen motivado de la Unión Europea nº 2010/4111 en el que consideraba que los distintos requisitos exigidos para disfrutar de la exención en el plano interno y en el internacional podrían ser contrarios al mercado interior. En este contexto, el apartado 2 de la Exposición de Motivos de la LIS señala lo siguiente:

*“Uno de los aspectos más novedosos de esta Ley es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4011, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales: (i) equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes,*

*La presente Ley incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como en el internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece el 10 por 100 del tipo nominal.*

---

<sup>197</sup> En relación con las participaciones no significativas, véase S. LÓPEZ RIBAS, “Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012, p. 120.

En dicho trabajo señala la autora que durante el primer cuatrimestre de 2011 la Comisión de la Unión Europea realizó una consulta pública sobre los problemas planteados y las posibles formas de su resolución en relación con las inversiones portfolio, es decir, las que no alcanzan un umbral de participación del 10% y, por tanto, no se pueden beneficiar de la Directiva matriz – filial, proponiendo, aunque, sin ningún compromiso, hasta siete soluciones distintas para atenuar la doble imposición sobre las mismas.

*Este nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo de indudable relevancia para favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas. Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición. Este tratamiento de las rentas derivadas de la tenencia de participaciones se complementa con una importante reforma del régimen de transparencia fiscal internacional, reestructurándose todo el tratamiento de la doble imposición sobre un conjunto normativo cuyo principal es objetivo es atraer al territorio español la tributación de aquellas rentas pasivas, en su mayoría, que se localizan fuera del territorio español con una finalidad eminentemente fiscal.”*

Como podemos apreciar los objetivos de la reforma española son los mismos que los de la Comisión de la Unión Europea, atraer inversiones y simplificar y eliminar requisitos, pues solo así se pueden atraer esas inversiones. No obstante, no conviene ser tan optimistas, porque la experiencia viene demostrando que buena parte de esas entidades no realizan inversiones efectivas en España sino que aprovechan el régimen fiscal español para, situando aquí entidades intermedias, distribuir al extranjero como dividendos con exención las rentas obtenidas de esas participaciones. El propio Anteproyecto reconoce que su objetivo es atraer rentas pasivas. Ahora bien ¿qué ventajas se puede obtener de ello si están exentas?

En todo caso, la reforma, dada la posición de la Comisión y el procedimiento de infracción iniciado, resultaba necesaria aunque hubiera sido posible adoptar otras opciones. Al respecto, LOPEZ RODRÍGUEZ<sup>198</sup> señala:

*“Eliminar la doble imposición no es una obligación que derive del Tratado según el Tribunal. El Tratado tampoco establece condiciones de las que derive la opción por un método u otro para eliminar la doble imposición, imputación o exención, siempre que no se discrimine.*

*¿Qué tiene más sentido? La imputación garantiza la neutralidad en la exportación de capitales, de forma que los propios residentes no encuentran en la imposición un incentivo para elegir entre la inversión doméstica o la exterior; siendo más precisos, tal neutralidad requiere que la tributación en destino no sea superior a la nacional. Por otra parte, la exención garantiza que los operadores tributen según el Estado fuente y todos los que operan en este último estarían en las mismas condiciones. Sin embargo, discrimina a los operadores procedentes de un mismo Estado, que intentan explotar los diferenciales fiscales entre países y optarían, cuando la fiscalidad fuera decisiva, por aquéllos de menor tributación efectiva. En realidad, el logro de ambas formas de neutralidad requeriría un grado de armonización en la UE que está fuera de toda opción real.*

---

<sup>198</sup> J. LOPEZ RODRÍGUEZ, “Condiciones de la reforma del sistema tributario español. Apuntes de reforma tributaria en atención al contexto europeo”. Fundación Impuestos y Competitividad.

*En todo caso, la jurisprudencia europea sí que ha llegado a algunas conclusiones que son referencia a la hora de articular cualquiera de estas dos opciones.*

*En primer lugar, como norma general no cabe discriminar: los Estados Miembros pueden elegir entre distintos métodos para eliminar doble imposición; incluso pueden ser diferentes: exención para rentas de fuente interna e imputación para los de fuente internacional, siempre que estos últimos no reciban un trato desfavorable. Al mismo tiempo, cabe imputación ordinaria de tal forma que la deducción de los impuestos satisfechos en el exterior se limite al impuesto nacional exigible sobre la misma renta.*

*La aplicación de esta doctrina al caso español ha dado lugar al dictamen motivado emitido en relación con la infracción 2010/4111: la eliminación de doble imposición internacional de dividendos en España es más rigurosa que para dividendos de fuente interna dadas las condiciones que exige el artículo 21 para aplicar la exención a los dividendos internacionales.*

*En segundo lugar se concluye, que cabe simultanear exención e imputación con un switch over clause: esto es, puede ofrecerse la exención sujeta a determinadas condiciones que, de no cumplirse, conducirían necesariamente a utilizar el método de imputación. Entendemos que la aplicación de esta regla no debe conducir, en ningún caso, a violar la jurisprudencia anterior que exigía que no se ofreciese como resultado un método menos favorable a las rentas de fuente internacional. “*

### **2.3.2.1 Normativa del Impuesto sobre Sociedades**

En lo que se refiere a las principales modificaciones en este ámbito, el despacho GARRIGUES<sup>199</sup> las sintetiza en la siguiente forma:

- a) En cuanto a los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones en entidades residentes, se establecía en el TRLIS una deducción sobre la cuota que podía ser del 100% o del 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de esos ingresos, en función del porcentaje y del tiempo de tenencia de la participación en la entidad. Ahora, en la LIS se implanta un régimen de exención paralelo al ya existente para el caso de participaciones en entidades no residentes.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes estaban sometidas a gravamen con la particularidad de que se podía aplicar una deducción sobre la cuota en determinados casos respecto de las reservas acumuladas por la entidad participada durante el período de tenencia de la participación. La LIS establece la exención para estas rentas, también en consonancia con el régimen previsto para rentas procedentes del exterior cuando se cumplan ciertos requisitos, siendo ésta la principal novedad en cuanto al tratamiento de la doble imposición.

---

<sup>199</sup> Comentario fiscal, Blog de Garrigues



c) Los dividendos y las rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes y las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el exterior seguirán estando exentos aunque se han introducido algunos cambios en cuanto a los requisitos que se han de cumplir para ello.

d) Por último, la LIS conserva la deducción sobre la cuota para dividendos y participaciones en beneficios procedentes del exterior como método alternativo al de exención; y también se mantiene la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el extranjero cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas fuera de España, ambos con el límite del impuesto que hubiera correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español, permitiéndose ahora deducir en la base imponible el exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido en cuota por exceder el límite anterior.

Los requisitos previstos para disfrutar de la exención por los dividendos y rentas obtenidas por la transmisión de participaciones de entidades residentes en España son los siguientes:

a) Para la aplicación de la exención, la participación en la entidad residente (i) debe ser de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros y (ii) se deberá poseer ininterrumpidamente durante, al menos, un año, teniéndose también en cuenta el período que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

b) En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de otras entidades en más de un 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición y tenencia.

Dicho porcentaje de ingresos (70%) se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas.

En caso de participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel se deberá respetar el porcentaje mínimo del 5%, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido de participación indirecta no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente

participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

c) El establecimiento para los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 2015 de un régimen de exención para las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en España implica (i) la supresión de las reglas que estaban fijadas para evitar la doble imposición en caso de distribución de dividendos al dejar de producirse esa doble imposición al quedar exenta para el futuro las rentas obtenidas por los transmitentes, y (ii) el mantenimiento como régimen transitorio de esas reglas para aquellos casos en que las participaciones se hayan adquirido con anterioridad a esa fecha y los anteriores titulares de las participaciones hubieran tributado efectivamente en España con motivo de la transmisión de esas participaciones.

Por su parte, los requisitos previstos para disfrutar de la exención por los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones de entidades no residentes en España son los siguientes:

a) Para la aplicación de la exención se requiere, además del cumplimiento del requisito de porcentaje y de tenencia de la participación mencionado en el apartado anterior, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

El requisito de “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” se entenderá cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

b) En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito de “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

c) No se contempla, como regla general, como sí se exigía en el TRLIS, que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial desarrollada en el extranjero<sup>200</sup>.

---

<sup>200</sup> A nuestro juicio, la eliminación de este requisito puede dar lugar, dada la movilidad de las actividades e inversiones a que se utilice ese régimen para trasladar inversiones a territorios con una fiscalidad más favorable sin merma alguna de los beneficios correspondientes a sus socios.

Existen algunas reglas especiales para el cálculo de la renta exenta:

- Se establece una fórmula de cálculo proporcional de la renta exenta para los supuestos en los que la participada no residente no haya estado sujeta durante todo el período de tenencia de la participación a un “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” al Impuesto sobre Sociedades.
- También se recoge una regla especial de cálculo de la renta que se debe considerar exenta en el caso de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, debiéndose considerar el saldo neto de las rentas de las distintas transmisiones. Se extiende también a las transmisiones de participaciones en entidades residentes la regla existente por la cual se limita la cuantía exenta cuando en alguna operación anterior se hubiesen transmitido determinados activos a cambio de las participaciones aplicando el régimen especial de neutralidad previsto para reestructuraciones empresariales de forma que no se hubiera integrado la renta obtenida en esa transmisión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF o del IRNR.
- Se impide la aplicación de la exención en el caso de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales o en agrupaciones de interés económico, en la parte de la renta que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Tampoco se aplica a las rentas derivadas de la transmisión en una entidad que cumpla los requisitos del régimen de transparencia fiscal internacional siempre que al menos el 15% de sus rentas queden sometidas al mismo.
- En el caso de obtención de una renta negativa en la transmisión de las participaciones, a los efectos de su deducibilidad, esa renta negativa se reducirá en el importe de la renta positiva que, en su caso, hubiese obtenido una entidad del grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio en alguna transmisión anterior y se hubiese declarado exenta. También, en su caso, se deberá minorar la renta negativa deducible en el importe de los dividendos exentos que hubiera recibido de esa participación desde el año 2009.
- Por último, la exención no se aplicará ni a los dividendos ni a las rentas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

### **2.3.2.2 Normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

En lo que se refiere al tratamiento de las rentas obtenidas por personas y entidades no residentes en España que obtengan rentas derivadas de la percepción de dividendos o del producto de la transmisión de acciones de entidades residentes en España, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de

noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias<sup>201</sup>, dada nueva redacción al apartado h) del artículo 14 del referido Texto Refundido en el que se regula la exención de estas rentas en los siguientes términos:

*“h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:*

*1º. Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.*

*2º. Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.*

*3º. Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.*

*Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.*

*Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.*

*La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.*

---

<sup>201</sup> B.O.E de 28.11.2014

*No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).*

*Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.*

*Lo dispuesto en esta letra h) se aplicará igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados integrantes, cuando concurren los siguientes requisitos:*

*1.º Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*

*2º. Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.*

*3º. Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.*

*4º. Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h).»*

Por su parte, la Disposición final segunda de la referida Ley 26/2014, ha modificado la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, para dar nueva redacción a su disposición adicional primera y añadir una nueva disposición adicional octava.

La Disposición adicional primera contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria en los siguientes términos:

*“1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.*

*2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:*

*a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.*

*b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.*

*c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

*3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.*

*A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.*

*4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:*

*a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca*

*expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;*

*b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o*

*c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.*

*No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.*

*5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.*

*6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.»*

Por su parte, la nueva disposición adicional octava, al objeto de considerar que existe un intercambio efectivo de información en materia tributaria, extiende a los Estados miembros del Espacio Económico Europeo lo previsto en el apartado cuarto de la Disposición final primera que acabamos de transcribir. De esta forma, la nueva disposición establece lo siguiente:

*“Las referencias en este texto refundido a «los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria» se entenderán hechas a «los Estados miembros del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.»*

La disposición final segunda modifica la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con la finalidad de luchar contra el fraude fiscal y la elusión tributaria. En este sentido, se modifican los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo tanto la existencia de un intercambio de información efectivo como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. La lista de paraísos se regulará reglamentariamente y se prevé de manera expresa la posibilidad de su actualización.

## **2.4 Renta de los establecimientos permanentes en terceros países**

La letra e) del artículo 11 de la Propuesta declara exenta la renta de un establecimiento permanente situado en un tercer país. Al respecto, lo primero que observamos es que, al

declarar exenta la renta de un establecimiento permanente situado en un tercer país, se está incidiendo en una situación no contemplada por la Propuesta en cuanto que, si el establecimiento permanente está situado en un país no comunitario, la Propuesta no le resulta aplicable en el Estado en el que el establecimiento permanente en cuestión se encuentre situado, sino que se regirá por el Convenio suscrito entre el Estado de la Unión Europea al que dicho establecimiento permanente pertenece y el tercer Estado en el que dicho establecimiento radique.

En el caso de que no haya un Convenio de doble imposición suscrito entre uno y otro Estado, aunque cabría pensar que no estamos en presencia de un establecimiento permanente y, por tanto, la renta obtenida no se consideraría exenta, el concepto general de establecimiento permanente contenido en el artículo 5 de la Propuesta permitiría solventar dicho problema y apreciar la existencia de tal establecimiento si se reúnen los requisitos allí previstos.

No es aplicable en este punto lo previsto en el artículo 8, en cuya virtud las disposiciones contenidas en la Propuesta prevalecen sobre cualquier disposición en contrario contenida en cualquier acuerdo celebrado entre Estados miembros, por cuanto que, de una parte, a la hora de definir la renta exenta procedente de un establecimiento permanente el contenido del artículo 5 no puede prevalecer frente a un acuerdo suscrito con un Estado tercero<sup>202</sup> y, de otra, la renta procedente de los establecimientos permanentes situados en la Unión Europea no tiene derecho a exención ya que tales establecimientos permanentes pueden integrarse en el régimen BICIS. Así resulta de lo previsto en el artículo 55, siempre y cuando pertenezcan a sociedades acogidas al mismo o la matriz resida en un Estado tercero, en cuyo caso puede formar un grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en los Estados miembros y todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes de estas últimas situados en los Estados miembros.

Por tanto, la Propuesta adopta en este punto una solución clara, la renta obtenida por las entidades acogidas al régimen procedente de sus establecimientos permanentes situados en la Unión Europea no disfruta de exención en ningún caso, en cuanto que se integra en la base consolidada común, mientras que la renta procedentes de establecimientos permanentes situados en países terceros está exenta en todo caso siempre que se obtenga por entidades acogidas al régimen.

Esto plantea un interesante problema en el contexto de la revisión de la Propuesta anunciada por la Comisión. En efecto, si la consolidación se plantease en una etapa ulterior, habría que abordar en la Propuesta revisada el tratamiento de las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes situados en la Unión Europea, en cuanto que puede que no resulte del todo lógico que las rentas de los establecimientos permanentes situados en terceros países queden exentas y las obtenidas por los establecimientos permanentes situados en la Unión Europea resulten gravadas, de lo que

---

<sup>202</sup> Es interesante advertir que, en presencia de un Convenio fiscal aplicable, cabría aplicar unilateralmente la exención prevista en el artículo 11, e) aunque de acuerdo con el convenio aplicable no exista tal establecimiento permanente.



se derivaría un freno para la creación de establecimientos permanentes en la Unión Europea en cuanto que se verían en peor posición que los situados en países terceros.

En todo caso, en el marco del texto inicialmente presentado podría derivarse un importante estímulo para que las sociedades europeas se acojan al régimen en la medida en que el régimen previsto para sus establecimientos permanentes resulte más beneficioso que el que resulte de la aplicación de la normativa nacional aplicable o del Convenio de doble imposición suscrito con el Estado donde dicho establecimiento permanente radique.

En lo que refiere a la normativa española, hay que indicar que la LIS mantiene el criterio de no integrar en la base imponible del Impuesto las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de su transmisión o del cese de su actividad.

De ahí que están exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente sito en el extranjero y las rentas derivadas de su transmisión cuando el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto análogo a un tipo nominal de, al menos, un 10%, siendo de aplicación las particularidades previstas para el supuesto de exención de rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes (existencia de CDI con cláusula de intercambio de información).

Se regula expresamente la posibilidad de operar mediante distintos establecimientos permanentes en un mismo país, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

Las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente se minorarán en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención (artículo 21) o a la deducción (artículo 31) por doble imposición.

En el contexto de la normativa española vigente hay que tener en cuenta lo previsto en el artículo 18, a) del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, según el cual para la determinación de la base imponible del establecimiento permanente no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente realice a su casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos. Por ello, la exención proyectada para las rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes situados en terceros países haría que este precepto perdiera virtualidad en lo que al establecimiento perceptor de tales rentas se refiere en la medida en que tales rentas se encontrarían exentas.

Como vemos, la normativa española se prepara para hacer atractiva la inversión realizada en establecimientos permanentes en España cualquiera que sea la naturaleza de las rentas que obtengan y la tributación efectiva que puedan soportar en el Estado de

la casa central por cuanto que la tributación soportada se requiere desde un punto de vista formal.

Una cuestión que la Propuesta no contempla es la relativa a las rentas negativas obtenidas por los establecimientos permanentes de las entidades acogidas al régimen situados en países terceros.

El artículo 22 de la LIS no admite la integración de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, salvo que se originen como consecuencia de la transmisión del mismo o del cese de su actividad. Para este supuesto, el apartado 2 previene que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o del cese de su actividad se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo. Aplica, por tanto, el método de la recaptura hacia adelante<sup>203</sup>.

La Propuesta, sin embargo, no establece ninguna posibilidad de compensar las rentas negativas obtenidas por los establecimientos permanentes situados en el extranjero, por lo que no se plantea la posibilidad de compensar tales pérdidas con las rentas obtenidas anteriormente que hayan disfrutado de exención.

Por último, no podemos dejar de hacer referencia al concepto de establecimiento permanente contemplado en el artículo 5 en cuanto que, al ser el destinatario de la exención, resulta ser la base de la exención contemplada en el artículo 11, e), teniendo en cuenta, además, que no existe ningún requisito respecto del tipo de rentas que puede disfrutar de exención. Por tanto, en la medida en que las entidades miembros del grupo dispongan de establecimientos permanentes situados en terceros países, en el sentido del artículo 5, las rentas que procedan de los mismos estarán exentas en la entidad perceptora acogida al sistema BICCIS.

Al efecto, el referido artículo 5 establece:

*“1. Se considerará que un sujeto pasivo dispone de un «establecimiento permanente» en un Estado distinto de aquel en que está situado su centro de administración y control cuando cuente con un emplazamiento fijo en ese otro Estado a través del cual desarrolle total o parcialmente su actividad, en particular:*

- a) un centro administrativo;*
- b) una sucursal;*
- c) una oficina;*
- d) un taller;*
- e) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

---

<sup>203</sup> En relación con esta cuestión véase el documento de la Comisión COM (2006) 824 final apartado 2.3

2. *Las obras o los proyectos de construcción o instalación solo constituirán un establecimiento permanente en caso de que su duración se prolongue por un periodo superior a doce meses.*
3. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, no se considerará que dan lugar a un establecimiento permanente:*
  - a) *la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al sujeto pasivo;*
  - b) *el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al sujeto pasivo con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
  - c) *el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al sujeto pasivo con el único fin de que sean transformadas por otra persona;*
  - d) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recopilar información para el sujeto pasivo;*
  - e) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de llevar a cabo cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar para el sujeto pasivo;*
  - f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de llevar a cabo cualquier combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e), siempre que la actividad global del lugar fijo de negocios derivada de esa combinación tenga carácter preparatorio o auxiliar.*
4. *No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que se aplique el apartado 5, actúe por cuenta de un sujeto pasivo y disponga en un Estado de poderes, y los ejerza habitualmente, para celebrar contratos en su nombre, se considerará que el sujeto pasivo posee un establecimiento permanente en ese Estado en relación con cualquiera de las actividades que la persona lleve a cabo para él, salvo que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3, las cuales, si se ejercen a través de un lugar fijo de negocios, no confieren a este último el carácter de establecimiento permanente, de conformidad con lo dispuesto en ese apartado.*
5. *No se considerará que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado por el mero hecho de llevar a cabo su actividad en dicho Estado a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen en el ejercicio ordinario de su actividad.*
6. *El mero hecho de que un sujeto pasivo residente en un Estado controle o sea controlado por un sujeto pasivo residente en otro Estado, o que lleve a cabo su actividad en ese otro Estado (a través de un establecimiento*

*permanente o por otros medios), no convertirá a ninguno de los sujetos pasivos en establecimiento permanente del otro”*

Los aspectos más interesantes de este precepto, en lo que se refiere a la exención, son los supuestos que no determinan la existencia de establecimiento permanente, por cuanto que, en tales casos, se considerarían rentas ordinarias y no estarían amparadas por la exención del artículo 11.

En cuanto a las discusiones del grupo de trabajo en relación a este precepto, resulta interesante advertir que la propuesta transaccional contenida en el documento 8387/12 FISC 49, plantea la sustitución de la expresión *“Se considerará que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado distinto de aquel en que está situado su centro de administración y control...”* por *“Se considerará que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado distinto de aquel en que sea residente a efectos fiscales...”* lo que pone de manifiesto una interesantísima cuestión y es que la atribución de la residencia fiscal es una cuestión que corresponde a cada uno de los Estados miembros determinar en el ámbito de sus respectivas competencias, por lo que no puede haber dudas en torno a qué Estado está adscrito un establecimiento permanente. En principio, pertenece a la sociedad que lo ha constituido, salvo que lo transmita a otra entidad, y se considerará que las rentas correspondientes a ese establecimiento se imputan al Estado en el que dicha sociedad sea residente a efectos fiscales con arreglo a la normativa propia de ese Estado, con independencia de donde radique su centro de administración y control. En la propuesta recogida en el documento 9180/13 FISC 80, el artículo 5 aparece entre corchetes, lo que significa que la citada propuesta sigue en discusión.

### **3. Limitación del alcance de las exenciones previstas en el artículo 11**

Dentro del capítulo XII de la Propuesta, “Operaciones entre el Grupo y otras entidades” figuran tres preceptos, los artículos 72, 73 y 75, que limitan, en alguna forma, el alcance de las amplias exenciones previstas para los beneficios distribuidos percibidos, el producto de la transmisión de acciones y la renta de establecimientos permanentes de terceros países.

#### **3.1 Exención progresiva**

El artículo 72 establece que, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 75, los ingresos exentos del impuesto en virtud de los tres conceptos que acabamos de mencionar<sup>204</sup>, dividendos, transmisión de acciones y renta de establecimientos permanentes situados en terceros países, podrán tenerse en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable a un sujeto pasivo.

---

<sup>204</sup> Por lo que cuando se excluye de la aplicación de la exención por concurrir el supuesto previsto en el artículo 75, el importe que, en tal caso, pudiera resultar gravado, no se tiene en cuenta a efectos de la aplicación de la exención con progresividad.

A nuestro juicio, se trata de un precepto singular que tiene en cuenta que, aún cuando las mencionadas rentas se regulan por lo previsto en la Propuesta hay que tomar también en consideración lo previsto en el respectivo convenio. Por ello, aunque la exención del artículo 11 prevalezca pese a lo previsto en el Convenio suscrito entre el Estado en el que el miembro del grupo perceptor de tales rentas es residente y el Estado del que la entidad que satisface los dividendos o de la persona que adquiere las acciones o en el que el establecimiento permanente que obtiene rentas está situado, si en el Convenio regulador se previera, en su caso, la aplicación de la exención con progresividad, tal cláusula resultaría aplicable a efectos de determinar el tipo de gravamen que, como sabemos, se determina con arreglo a la legislación de cada uno de los Estados miembros una vez aplicada la fórmula de reparto prevista en el artículo 86.

La verdad es que la aplicación de este precepto, de aprobarse la Propuesta no resultará nada sencilla, pues ni tan siquiera el supuesto para su posible aplicación que apuntamos en el párrafo anterior, aparece contemplado en el propio precepto, por lo que podría quedar a juicio de los Estados miembros aplicarlo o no. Esta interpretación no nos parece lógica, de ahí que solo lo veamos posible en el contexto de que así lo prevea el Convenio de Doble Imposición que se habría aplicado de no haberse acogido al régimen BICCIS una de las partes.

Al respecto, dos aspectos nos llaman la atención. El primero es el relativo a la determinación de la renta neta del establecimiento permanente que es la que constituye el objeto de la exención prevista en el apartado e). En el caso de una exención plena, la determinación de la renta neta no es del todo relevante en cuanto que la exención ampara cualquier posible tributación; por ello, cuando el importe de la renta neta se toma en cuenta a efectos de la aplicación del tipo de gravamen, la cuestión de los gastos deducibles y no deducibles del establecimiento permanente vuelve a tener interés, en nuestro caso, a la luz de lo previsto en el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes anteriormente comentado.

Al respecto, pensamos que una regla similar a la contenida en el artículo 74 podría ser útil para resolver esta cuestión ya que, según ese precepto, cuando se aplique la cláusula de inversión a las rentas de un establecimiento permanente situado en un tercer país, sus ingresos, gastos y otros elementos deducibles se determinarán conforme al régimen previsto en la Propuesta, lo que, de otra forma, está queriendo decir que, en otro caso, la determinación de la renta del establecimiento permanente no resulta necesaria o relevante.

No estamos en absoluto de acuerdo con este enfoque que, además, pone de relieve un aspecto que, a nuestro juicio, puede ser una fuente de graves problemas. En efecto, el artículo 10 determina la base imponible sustrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos y otros elementos deducibles, por lo que no existe una exención sobre las rentas netas o sobre determinadas fuentes de rentas, sino que, del total de ingresos obtenidos se detraen, por un lado, los ingresos exentos y, por otro, los gastos y otros

elementos deducibles, entre los que cabe pensar que se encuentran los correspondientes a las rentas exentas, por lo que si tales gastos fueran mayores que los ingresos, se estarían detrayendo del total de ingresos los gastos y otros elementos deducibles correspondientes a las rentas exentas sin límite alguno. Aunque cuando abordemos el análisis de los gastos deducibles incidamos de nuevo en esta cuestión, queremos dejarla aquí planteada por cuanto que, en alguna forma, el artículo 74 la pone de manifiesto.

El segundo aspecto que queremos ahora resaltar hace referencia al procedimiento para determinar la progresividad a aplicar en función de las rentas exentas teniendo en cuenta que la base imponible imputada a cada entidad, tras la aplicación de la fórmula de reparto, no guarda ninguna conexión directa con las mismas. Al respecto, nos limitaremos a dejar esta cuestión planteada y, en su caso, la volveremos a plantear al tratar de las cuestiones vinculadas a la aplicación de la fórmula de reparto. En todo caso, parece que solo tiene interés si en el Estado perceptor de esas rentas existe una escala progresiva de tipos de gravamen, lo que no resulta frecuente.

### **3.2 Cláusula de inversión**

Pese a la amplitud de las exenciones previstas, la Propuesta contiene una cierta limitación en el artículo 73 al contemplar la posibilidad de aplicar la cláusula de inversión cuando la entidad que hay distribuido beneficios, la entidad cuyas acciones se hayan transmitido o el establecimiento permanente del que procedan las rentas objeto de exención hayan estado sujetos, en el país de residencia de la entidad o en el país en el que está situado el establecimiento permanente, a uno de los tratamientos siguientes:

- a) Un impuesto sobre beneficios, en el marco del régimen general de ese tercer país, a un tipo legal del impuesto sobre sociedades inferior al 40% del tipo legal medio de impuesto sobre sociedades aplicable en los Estados miembros.
- b) Un régimen especial en ese tercer país que prevea un nivel de tributación sustancialmente inferior al del régimen general.

Para posibilitar la aplicación de esta regla el último párrafo del citado precepto determina que la Comisión publicará cada año el tipo legal medio del impuesto sobre sociedades aplicable en los Estados miembros que se calculará como media aritmética. Asimismo determina que las modificaciones del tipo se aplicarán por primera vez a los sujetos pasivos en el ejercicio fiscal que comience después de la modificación.

Esta restricción tiene en cuenta el motivo o razón de ser de las exenciones que se conceden y que no es otro que el de eliminar la doble imposición, de suerte que si en el Estado del pagador de las rentas no se hubiera producido el gravamen, la exención carecería de justificación.

Al respecto, el sistema previsto por la Propuesta es bastante favorable al prever que existe un impuesto análogo a eliminar cuando el tipo aplicado no es inferior al 40% de la media comunitaria, determinando dicho tipo por media aritmética, lo que posibilita una reducción significativa del tipo de referencia por cuanto que los países pequeños y los

socios más recientes tienen tipos bastantes más bajos que el resto por lo que influirían de forma significativa y, en nuestra opinión, injustificada, en la determinación de ese umbral de referencia.

Precisamente, la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012 sobre la Propuesta de Directiva<sup>205</sup> en su enmienda 27 al artículo 73<sup>206</sup> consideró que la cláusula de inversión debería aplicarse si la sociedad hubiera estado sujeta a un tipo del impuesto sobre sociedades inferior al 70% del tipo legal medio del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros.

Hay que considerar, por otra parte, que esta cláusula no se aplica cuando la entidad pagadora se encuentra situada en un Estado miembro de la Unión Europea, por lo que, además de la mejora sustancial que la Propuesta comporta en relación con el régimen de la Directiva matriz filial, en cuanto que no comporta ningún requisito relativo al porcentaje de participación<sup>207</sup> ni, tampoco, de permanencia en la titularidad de la misma, lo que favorece de forma injustificada, a nuestro juicio, a los Estados con tipos impositivos más bajos en cuanto que se pueden convertir en canalizadores de dividendos al grupo sin tener que resulte necesario efectuar una comparación de sus tipos impositivos con el resultante de la media comunitaria.

Tampoco se excluyen del ámbito de la exención las rentas satisfechas por entidades residentes en paraísos fiscales, lo que revela el interés por implantar una exención lo más amplia posible en materia de dividendos y rentas de establecimientos permanentes para lo cual se requeriría, en nuestra opinión, una justificación coherente.

Finalmente, no se ha tenido en cuenta el supuesto que más preocupación está causando que es el de la desimposición y que ha motivado la reciente modificación de la Directiva 2011/96 para reforzar la aplicación de las cláusulas antiabuso respecto de aquéllos dividendos que no han sido gravados ni en el Estado de origen ni en el de la fuente.

Resulta también de interés comparar la cláusula de inversión prevista para las rentas exentas con las restricciones previstas en el artículo 81 para excluir la deducción de intereses y en el artículo 82 para aplicar el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, ya que esos dos últimos preceptos comparten la limitación del artículo 73 en idénticos términos, si bien le añaden condiciones adicionales. En el caso de los intereses, que la empresa asociada resida en un tercer país con el que la perceptora no tenga suscrito un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema previsto en la Directiva 2011/16/UE y, en el caso de las sociedades extranjeras controladas, que el sujeto pasivo, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación de más del 50% del capital o que dé derecho a participar en más del 50% de los beneficios de la entidad, si bien si el tercer país en el que reside la pagadora es parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico europeo y existe un acuerdo de

---

<sup>205</sup> C 258E/134 DOUE 7.9.2013

<sup>206</sup> También formuló enmiendas análogas a los artículos 80 y 81

<sup>207</sup> Al menos, en la Propuesta aprobada por la Comisión, si bien, como hemos visto, en el grupo de trabajo se ha propuesto la unificación de criterio con el contenido en la Directiva matriz filial.

intercambio de información comparable al sistema previsto en la Directiva 2011/16/UE, el régimen no se aplica, aunque concurra esa circunstancia.

Desde nuestro punto de vista, exigir que exista un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema previsto en la Directiva 2011/16/UE para no aplicar la cláusula de inversión que limita la aplicación de la exención prevista en el artículo 11 no nos parece del todo razonable, teniendo en cuenta que esa cláusula sólo se aplica a entidades y rentas procedentes de terceros países, sin tan siquiera excluir su aplicación por el hecho de que provengan de paraísos fiscales.

### **3.3 Exclusión de la exención prevista en el caso de transmisión de acciones**

El artículo 75 de la Propuesta se ocupa de esta restricción prevista para el caso de que, como resultado de una transmisión de acciones, un sujeto pasivo abandone el grupo y ese sujeto haya adquirido en el marco de una operación intragrupo, durante el ejercicio fiscal en curso o en ejercicios anteriores, elementos del inmovilizado que no sean activos amortizados en un grupo de activos. En ese supuesto, se excluye de la exención el importe correspondiente a dichos activos, salvo que se demuestre que las operaciones intragrupo se llevaron a cabo por motivos económicos válidos.

El objetivo de la norma, cuyo análisis completaremos cuando analicemos las disposiciones contenidas en el capítulo X de la Propuesta relativo a la entrada y salida del régimen, parece ser el de evitar que, cuando un miembro del grupo adquiera a otra entidad del grupo activos distintos de los amortizables en régimen de pool y, por ello, el resultado de la misma se haya beneficiado de la eliminación de las operaciones intragrupo, la entidad miembro del grupo que es titular de las acciones de la sociedad adquirente de tales activos, pueda beneficiarse, además, de la exención prevista para el producto de la venta de acciones, en cuanto que, en ese caso, se podría actualizar el valor de los activos mediante ventas intragrupo y, una vez actualizados, vender con exención las participaciones de la adquirente a un tercero.

Como vemos, hay aquí una posibilidad real de fraude que posibilitaría, mediante la aplicación del régimen BICIS, la elusión tanto de la normativa nacional como de la de la Propuesta. Si, además, tenemos en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado (14) del artículo 4, el inmovilizado comprende tanto la totalidad del inmovilizado material adquirido a título oneroso o creado por el sujeto pasivo, como el inmovilizado intangible adquirido a título oneroso y que, como dice la propia norma, abarca, asimismo, a los activos financieros, de no existir esa cautela cabría, por este procedimiento, realizar una transmisión indirecta, a través de la venta de acciones de la tenedora, de todos los activos de una empresa.

La cuestión es si la norma es adecuada para hacer frente a esta situación y si la solución prevista es la idónea. Desde el primer punto de vista, hay que señalar que la redacción de la norma es poco precisa y que la excepción de su aplicación descansa en la expresión cada vez más utilizada de la existencia de motivos comerciales válidos. Sobre



el alcance de este concepto, que es la base de la aplicación de la norma general antifraude contemplada en el artículo 80, nos remitimos a lo indicado en el capítulo correspondiente.

En nuestra opinión, el precepto debería aplicarse cuando se enajenen las acciones de cualquier sociedad del grupo que se haya beneficiado de la adquisición de activos cuyos resultados habría tributado en sede de la transmitente de no haber estado incluida en el grupo. ¿Qué ocurre, sin embargo, si no se transmite la totalidad de las acciones de esa sociedad sino solo una parte de ellas? El artículo 75 nada indica. Lo lógico parece que es que se excluya de la exención el valor de mercado del activo o activos en el momento de la transferencia al que se restará el valor fiscal de los activos o los costes previstos en el artículo 20 calculado de forma proporcional al porcentaje de acciones de la adquirente que haya sido vendido.

Otro aspecto que pone de manifiesto que, pese a la importancia de la materia, la norma propuesta es difícilmente viable, es el supuesto contemplado en el apartado tercero del artículo 75. En efecto, el referido apartado reconoce que el beneficiario efectivo de las acciones transmitidas puede ser un no residente o un sujeto no pasivo, es decir, una entidad residente en la Unión Europea que no aplique el régimen BICCIS. En tal caso, ni le afectaría la exención del artículo 11 ni el recorte de su aplicación como consecuencia de lo previsto en el artículo 75, por lo que la aplicación del precepto solo resulta posible cuando la entidad transmitente es también miembro del grupo.

La solución prevista para este caso, no se entiende bien, posiblemente por problemas de su redacción que no es muy afortunada. En nuestra opinión, pensamos que quiere decir que si el propietario de las acciones de la beneficiaria de anteriores adquisiciones es una entidad no residente o un sujeto no pasivo, la eliminación de los resultados de la previa transmisión intragrupo no tendría lugar o debería ser incorporada a la base imponible del grupo con carácter previo a la salida del grupo de la entidad adquirente.

De ser ésta la solución propuesta, nos parecería acertada y, en nuestra opinión, podría generalizarse con preferencia a la solución prevista en el apartado 2, de minorar el importe de la exención en la transmitente de la participación.

En nuestra opinión, el asunto es complejo pues son dos los problemas a resolver:

- a) El derivado de la eliminación de las operaciones intragrupo cuando la entidad que se benefició de esa eliminación sale del grupo y
- b) El alcance de la exención del importe de la transmisión de participaciones que lleven incorporadas plusvalías que se han beneficiado de exención en sede del grupo.

Si se aborda la solución del primer problema, es la entidad transmitente de los activos a otra entidad del grupo la que tiene que incorporar el beneficio en su día eliminado cuando ella misma sale del grupo.

Si, por el contrario, se aborda el problema derivado de la transmisión de participaciones que llevan incorporadas plusvalías que se han beneficiado de exención en sede del grupo

es la sociedad transmitente la que tiene que ver reducida, en su caso, el importe de la exención.

No estamos de acuerdo en que se resuelvan dos problemas distintos con una misma solución y, como ya comentamos en el capítulo dedicado a la consolidación y a la eliminación de las operaciones intragrupo, nos parece que si se realizan eliminaciones por causa de operaciones intragrupo, tales eliminaciones deben revertir cuando la entidad que se benefició de las mismas salga del grupo.

En cuanto al alcance de la exención por transmisión de participaciones, hay que tener en cuenta que, con el texto de la Propuesta, se refiere a cualquier tipo de participaciones societarias, sean de entidades del grupo o no; incluso con una redacción tan amplia tienen cabida todo tipo de acciones, sean de participaciones significativas o no e incluso aunque sean de acciones adquiridas con propósito puramente especulativo, de ahí que pensemos que haya que abordar esta cuestión y vincularla a la eliminación de la doble imposición y no sólo al caso concreto, aunque importante contemplado en el artículo 75.

#### **4. Recapitulación**

La Propuesta, en la redacción aprobada por la Comisión, ha intentado arbitrar una fórmula atractiva estableciendo la exención para las rentas procedentes de los beneficios distribuidos percibidos, el producto de la transmisión de acciones y la renta de los establecimientos permanentes situados en terceros países con la finalidad de implementar un entorno europeo que atraiga inversiones internacionales, aunque ello no implique, necesariamente, que se trasladen al territorio de la Unión Europea las fuentes de producción y los beneficios derivados de las actividades de las que provienen tales rentas.

En el contexto de una Directiva cuya aplicación sea obligatoria en todos los Estados miembros y que, por tanto, no compita con la normativa vigente en tales Estados, la aprobación de esas amplias exenciones no resulta sencilla dadas las grandes divergencias que existen en el tratamiento de estas rentas en los diferentes países de la Unión que, en buena parte, no admiten la deducción de los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas, según indican SPENGEL, ORTMANN-BABEL, ZINN y MATANAER<sup>208</sup>. En cualquier caso, en el marco de una Directiva de aplicación obligatoria, la regulación de estas materias no puede ser contradictoria con la prevista en otras Directivas, como la Directiva matriz filial<sup>209</sup>.

Además, en el momento actual en el que está en cuestión la determinación del lugar donde se obtienen las rentas con el fin de conseguir una tributación justa, el régimen de las rentas exentas se encuentra, en nuestra opinión, ligado al resultado de esta iniciativa. No tiene sentido que, con la finalidad de evitar la doble imposición queden exentas rentas

---

<sup>208</sup> C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, "A Common Corporate Tax Base...", cit., .194.

<sup>209</sup> Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición). DO L 345 de 29.12.2011.

que han soportado, en el mejor de los casos, una tributación mínima en el país de la obtención de la renta de la que proceden los dividendos que son objeto de distribución.

Si se consiguiera evitar el desplazamiento artificial de los beneficios y propiciar una tributación razonable, la exención de los dividendos y otras rentas conexas, estaría justificada por la finalidad de eliminar la doble imposición; de no ser así, no parece razonable, en nuestra opinión, dejar exentos tales pagos en cuanto que la tributación soportada en la fuente de la renta ha sido nula o cuasi nula. Los expedientes en curso de la Comisión, en el área de competencia, están sacando a la luz prácticas nada recomendables, por las cuales se evidencia que determinadas Administraciones fiscales conceden un trato de favor a las grandes empresas multinacionales, con tal de que se instalen en sus territorios, aunque la inversión y creación de empleo no sea significativa.

En este contexto, las nuevas líneas de trabajo de la Comisión, en el sentido de modificar la Directiva de Cooperación Administrativa para introducir de forma obligatoria para las Administraciones tributarias el intercambio y comunicación de los *rulings* concertados con entidades o establecimientos permanentes residentes en su territorio así como la intensificación de las acciones puestas en marcha por la Dirección General de Competencia para sancionar tales prácticas cuando no sean acordes al mercado interior, junto con el propósito de prestar más atención a la tributación efectivamente soportada, ponen de relieve que, en los casos más relevantes, existe una cierta incoherencia en el tratamiento tributario, en cuanto que se presta más atención a los tipos nominales de gravamen que a los efectivos, cuando la realidad es bien distinta.

Como ha indicado, recientemente, la Comisión en su comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo<sup>210</sup>, la lucha contra la evasión y la elusión fiscales exige mayor transparencia entre las autoridades tributarias y mayor cooperación entre los gobiernos. Estas prácticas fiscales agresivas se producen como consecuencia de un entorno complejo y de la falta de cooperación administrativa, de ahí que en el marco del paquete de medidas de transparencia fiscal propuestas por la Comisión figure, entre otras medidas y, además de la relativa al intercambio de los *rulings*<sup>211</sup>, la relativa a la divulgación pública de determinada información sobre el impuesto de sociedades permitiendo el acceso público a un conjunto limitado de información fiscal de entidades multinacionales.

Por ello, nos parece acertado que todas las iniciativas se pongan, por así decir, en la misma línea de salida, es decir, que no se avance en los proyectos que tienden a eliminar el gravamen en los pagos internacionales en tanto no se hayan resuelto los graves problemas de desviación de beneficios a territorios de baja fiscalidad y concertación de prácticas con las Administraciones fiscales que, al respecto, se han detectado.

---

<sup>210</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales, COM (2015) 136 final de 18.3.2015.

<sup>211</sup> Por *ruling*, según la propuesta de la Comisión, se entiende todo acuerdo o acción dado por un Estado miembro con la finalidad de interpretar o aplicar una norma.

En este contexto, la reciente aprobación de la Directiva 2014/07/UE de 9 de diciembre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad<sup>212</sup>, al objeto de introducir el intercambio de información en materia de productos financieros imponiendo a los bancos la obligación de suministrar información sobre activos e ingresos financieros, incluyendo dividendos, y a las Administraciones tributarias europeas a proceder al intercambio de la misma con los otros Estados miembros, pone también de manifiesto, a nuestro juicio, que no se puede poner toda la maquinaria administrativa al servicio de robustecer o asegurar la tributación de las inversiones financieras no significativas, mientras que las participaciones significativas quedan exentas de todo tipo de impuestos. Desde luego, si los dividendos percibidos como consecuencia de esas participaciones están exentos, el intercambio de información automático relativo a los mismos, con los costes administrativos y de todo tipo que comporta, no resulta de comprensible.

La normativa española se ha anticipado a la aprobación de la Propuesta, al objeto de alinearse con la misma con vistas a su posible introducción con carácter opcional y ha hecho considerables esfuerzos para atraer inversiones. La revisión de la opcionalidad de la Directiva y la introducción de nuevas materias en el ámbito de la misma pone en cuestión la coherencia del sistema, si bien los frentes avanzados por la Comisión son tantos que parece difícil que puedan ser puestos en marcha en un plazo razonable de tiempo.

Por último, el concepto de establecimiento permanente tiene una gran importancia y requiere una profunda revisión para adaptarse a las nuevas tecnologías, al sistema de ventas a distancia y a la deslocalización de actividades. Es por esto, por lo que los esfuerzos de la OCDE por revisar este concepto deberían conducir a su aprobación por medio de un Convenio multilateral de forma que su aplicación fuera efectiva.

El hecho de que la consolidación fiscal quede para una etapa ulterior, debería comportar, en nuestra opinión, la revisión de la exención de las rentas de los establecimientos permanentes situados en terceros países y la regulación de la tributación de las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes situados en los Estados miembros por cuanto que, en ausencia de consolidación, no será posible eliminar las rentas distribuidas a la matriz del grupo residente en la Unión Europea.

Para estos casos y, aunque esta opinión pueda ser discutida, pensamos que la Comisión debería optar por establecer el método de imputación como mecanismo para eliminar la doble imposición como fórmula más segura para que sólo queden exentas las rentas que hayan tributado efectivamente y no aquéllas que han tributado según un tipo nominal que, según los estudios de la Comisión, dista mucho de parecerse al efectivamente soportado.

---

<sup>212</sup> DOUE L359 de 16.12.2014

Nos encontramos, pues, ante uno de los aspectos claves de la Propuesta si bien pensamos que la decisión sobre los aspectos centrales del mismo debe adoptarse en coordinación con el resto de las acciones puestas en marcha, por lo que, aunque pensamos que en la revisión de la Propuesta deberían hacerse profundos cambios en esta materia, esta opinión nuestra solo cuenta con el apoyo, nada desdeñable, de las opiniones que ha emitido recientemente la Comisión y de sus recientes planes de acción en los que, sin embargo, no ha anticipado ninguna posición al respecto de las modificaciones que en el texto inicialmente presentado piense introducir.

## **CAPÍTULO IV. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES.**

### **1. Planteamiento**

La determinación de la base imponible se realiza, como señala el artículo 10, detrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos no deducibles. Asimismo, según resulta de lo previsto en el artículo 110.2, e) y f)<sup>213</sup>, dedicado al contenido de la declaración fiscal a presentar ante la Administración tributaria del sujeto pasivo principal, la determinación de la base imponible se tiene que realizar tanto a nivel de cada miembro del grupo, como a nivel consolidado del grupo, siendo en este último nivel en el que habrá que realizar los ajustes y eliminaciones por operaciones intragrupo que procedan, tal como establece el artículo 59.1.

Por tanto, habrá que determinar, previamente, la base imponible de cada una de las entidades miembros del grupo y, en ese contexto, habrá que detraer de los ingresos totales los ingresos exentos, los gastos y otros elementos deducibles, tal como resulta de lo previsto en el artículo 10.

Como la base imponible es un concepto puramente fiscal, que no parte del resultado contable, la determinación de los gastos no deducibles no se realizará de forma expresa por la entidad en la declaración fiscal que se presente ante la Administración tributaria principal, ya que para la determinación de la base imponible solo exige sustraer de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles. Por tanto, de la presentación de la declaración fiscal no se infiere si se han deducido todos los gastos y costes posibles o si el contribuyente ha excluido algunos por considerar que no son fiscalmente deducibles.

Aún así, pensamos que se podría inferir, con todo tipo de cautelas, en el caso de que se compare la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad en cuestión con los ingresos y gastos que se han computado para determinar la base imponible individual. No obstante, no será fácil llevar a cabo esa comparación por cuanto que, según la Propuesta, la

---

<sup>213</sup> Según el citado precepto, *“la declaración fiscal consolidada deberá contener la siguiente información:..*

*e) el cálculo de la base imponible de cada miembro del grupo;*

*f) el cálculo de la base imponible consolidada; ...”*

determinación de la base imponible individual de cada uno de los miembros del grupo sólo se realiza ante la Autoridad tributaria principal y no ante las Administraciones tributarias de los Estados miembros donde residen cada una de las filiales, ante las que sí se depositan, en cambio, las cuentas y memorias individuales con las que se podría realizar ese análisis.

Por tanto, la apreciación de si se han incluido entre los gastos y otros elementos deducibles partidas que no tengan esa consideración, según los artículos 14 y 15 de la Propuesta, sólo se podrá realizar en el contexto de la regularización de liquidaciones, prevista en el artículo 114, o en el marco de las denominadas auditorías del artículo 122. Es de advertir, sin que con ello queramos anticipar el examen del capítulo dedicado a los procedimientos tributarios que, como no hay previsto un régimen sancionador para el caso de que la calificación de un gasto como deducible o no deducible sea correcta, el deslinde entre unos y otros puede estar lleno de dificultades tanto para su apreciación, en cuanto que hay que hacer una revisión preliminar para apreciar su existencia, así como para su calificación de gasto deducible o no deducible.

Con todo, el examen de estas cuestiones resulta sumamente interesante pues si a la amplitud de las exenciones establecidas para ciertas rentas se añade una interpretación amplia de los gastos y otros elementos deducibles, la determinación de la fórmula de reparto pudiera no ser conflictiva en cuanto que no haya nada que repartir.

Por último, debemos advertir que no se contempla un procedimiento de devolución del exceso de las retenciones a cuenta soportadas por las entidades del grupo<sup>214</sup>, ni tampoco se prevé la realización de pagos fraccionados o entregas a cuenta.

En el presente capítulo nos vamos a ocupar del estudio de los gastos deducibles, a los que se refiere el artículo 12, y de los otros elementos deducibles, a los que se refiere el artículo 13. También nos ocuparemos de las amortizaciones y de la deducción por reinversión de activos de sustitución, contempladas en el capítulo VI.

Especial mención hemos de hacer, asimismo, a los donativos realizados en favor de las entidades benéficas contempladas en el artículo 16, que pone de manifiesto el debate sobre la conveniencia de establecer un régimen armonizado para los donativos realizados a estas entidades y, por ello, las condiciones que han de reunir dichas entidades para poder ser calificadas como tales. Esta cuestión ya se suscitó en el caso *Persche*<sup>215</sup>, con motivo de la negativa de la Administración tributaria alemana a aplicar las deducciones fiscales reconocidas en Alemania para las entidades benéficas cuando el organismo beneficiario de la donación no se encuentra establecido en Alemania.

---

<sup>214</sup> Lo cual es consecuencia de que las retenciones se atribuyen al grupo y no a la entidad a la que se le han practicado. Si se le atribuyeran a esa entidad, podría establecerse un procedimiento de devolución, en caso de que la cuota que resulte de aplicar el tipo de gravamen nacional a la base imponible que le haya sido asignada, sea inferior al importe de las retenciones soportadas. Aunque el artículo 122 contempla, no obstante, la posibilidad de deducir de la cuota parte una serie de gastos e impuestos, lo que podría conducir a un resultado negativo no contiene, sin embargo, ninguna previsión para el caso de que así suceda.

<sup>215</sup> Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2009, dictada en el caso C-318/07, relativa a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal alemán para la interpretación de los artículos 56 a 58 del TCE.

En cuanto a los gastos no deducibles, el artículo 14 contempla diez conceptos de gastos que no tienen el carácter de deducibles, sin incluir ninguna cláusula de cierre respecto de otros gastos de similar naturaleza a los allí contemplados y sin abordar la cuestión de la deducibilidad de los gastos financieros, objeto de intenso debate en los Estados miembros y que ha dado lugar a que la Propuesta transaccional contenida en el documento 14768/13, FISC 181, incluya un nuevo artículo 14 bis sobre limitación de intereses. Por su parte, el artículo 15 se refiere a los gastos realizados en beneficio de los accionistas.

Con tan amplio cometido para el presente capítulo, procedemos al examen de esta materia no sin antes indicar que, para la identificación de los conceptos a los que la deducibilidad o no deducibilidad se refiere, la Propuesta solo emplea dos expresiones, gastos y elementos<sup>216</sup>, expresión esta última ciertamente ambigua cuyo contenido tampoco se precisa en el articulado, por lo que nos queda la duda, que plantearemos más adelante, de si las pérdidas obtenidas en la transmisión de elementos cuyas rentas se encuentren exentas serán o no deducibles a efectos de la determinación de la base imponible.

## **2. Gastos deducibles**

### **2.1 Planteamiento general**

En orden a la determinación de estos gastos el artículo 12 establece:

*“Los gastos deducibles comprenderán todos los costes relacionados con las ventas y los gastos, excluido el impuesto sobre el valor añadido deducible, en que haya incurrido el sujeto pasivo a fin de obtener o garantizar la renta, incluidos los costes de investigación y desarrollo y los costes derivados de la captación de recursos propios o ajenos a efectos del desarrollo de la actividad.*

*Los gastos deducibles comprenderán asimismo las donaciones en favor de entidades benéficas, tal como se definen en el artículo 16, que se encuentren establecidas en un Estado miembro o en un tercer país que aplique un acuerdo de intercambio de información previa solicitud comparable a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE. El gasto máximo deducible en concepto de donaciones monetarias o liberalidades en favor de entidades benéficas ascenderá al 0,5 % de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal.”*

Por su parte, el artículo 13 establece:

*“Podrá llevarse a cabo una deducción proporcional con respecto a la amortización del inmovilizado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 a 42.”*

En este contexto, analizaremos en primer lugar el contenido del párrafo primero del artículo 12; a continuación, la cuestión relativa a los donativos fiscalmente deducibles y, finalmente, la deducibilidad de las amortizaciones.

---

<sup>216</sup> Tal vez, sea un problema de traducción; sería mejor decir “partidas”.

No deja sorprender lo sucinto de la definición de los gastos deducibles que se completa, en sentido negativo, con la relación de los gastos que no se consideran deducibles. El párrafo primero del artículo 12 es amplio y, por ello, abierto, si bien no podemos afirmar, a la luz de la redacción del citado precepto y de lo previsto en el artículo 14, que todo lo que no sea deducible se pueda deducir de la base imponible.

A nuestro juicio, todos los gastos y costes incurridos por el sujeto pasivo siempre que no se trate de los contemplados en el artículo 14, se deberían deducir de la base imponible si se trata de costes relacionados con las ventas o de gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo a fin de obtener o garantizar la renta.

El carácter de un gasto como deducible gira, pues, de una parte, en torno al concepto de su vinculación con las ventas de la entidad, es decir, a los costes necesarios para la realización de las mismas y, de otra, con los gastos incurridos para obtener o garantizar la renta, si bien, para que no queden dudas al respecto, se consideran expresamente deducibles los costes de investigación y desarrollo y los costes derivados de la captación de recursos propios o ajenos a efectos del desarrollo de la actividad.

Al respecto, el considerando (13) de la Exposición de Motivos señala:

*“Es preciso deducir de los ingresos impositivos los gastos de explotación y algunos otros gastos. Los gastos de explotación deducibles deberán incluir habitualmente todos los costes relacionados con las ventas y los gastos vinculados con la producción, el mantenimiento y la garantía de los ingresos. Esta posibilidad de deducción debe hacerse extensiva a los costes de investigación y desarrollo y a los costes derivados de la captación de recursos, propios y ajenos, con fines empresariales. Conviene, asimismo, elaborar una lista de gastos no deducibles.”*

La Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012<sup>217</sup>, en su enmienda nº 23, ha propuesto ampliar el concepto de gastos deducibles añadiendo a los contemplados en el precepto los gastos ordinarios relativos a la protección del medio ambiente y la reducción de las emisiones de carbono.

No encontramos, sin embargo, ningún precepto dedicado a la definición de los requisitos que deben tener los gastos de investigación y desarrollo para que puedan ser considerados como tales y, por tanto, se puedan deducir de la base imponible.

Con la finalidad de profundizar en el alcance de las partidas que se pueden deducir de la base imponible examinamos el artículo 4, dedicado a definiciones y, en su apartado (8) encontramos que se define el concepto de ingresos como el producto de las ventas o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados en nombre de organismos públicos, tenga o no carácter monetario. Por tanto, hasta aquí, identificaríamos el concepto de ventas sobre el que gira el concepto de gasto deducible, en cuanto necesario para su obtención, con el concepto contable de ventas.

---

<sup>217</sup> C 258E/134 DOUE 7.9.2013



Al respecto, lo primero que hay que observar es que la referencia exclusiva a las ventas no es del todo afortunada, pues deja fuera a las prestaciones de servicios que, sin duda, tienen que tomarse en consideración, pues hay tanto empresas fabriles y comerciales, como dedicadas a la prestación de servicios, por lo que también estas últimas tienen que deducir los costes en que incurran para la realización de sus actividades propias.

La norma de registro y valoración 14ª del PGC se refiere a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios; aunque el grupo 70 se refiere a las ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc., en ningún caso, a las prestaciones de servicios las llama ventas.

El PGC contempla, además, en el grupo 67 las pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales y en el grupo 69 las pérdidas por deterioro y otras dotaciones, distintas de las amortizaciones, a las que se refiere el grupo 68. Habida cuenta que el artículo 12 no se refiere a estas partidas y que no parece que puedan guardar relación con las ventas y los costes derivados de la captación de recursos propios o ajenos afectos al desarrollo de la actividad, pensamos que las pérdidas y gastos excepcionales no se considerarían gastos deducibles a efectos de la determinación de la BICIS.

La expresión empleada en el artículo 12 al decir que los gastos deducibles comprenden todos los costes relacionados con las ventas y gastos, excluido el impuesto sobre el valor añadido deducible, suscita la cuestión de si el IVA soportado no deducible podría ser considerado gasto fiscalmente deducible a efectos de la determinación de la BICIS. Al respecto, hay que considerar que, por la propia naturaleza del IVA, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes del activo no corriente, corriente y de servicios no constituyen gasto contable ni fiscal en el impuesto de sociedades. Por su parte, las cuotas soportadas en la adquisición del activo corriente y de servicios se computan como gasto a través de la contabilización de estas adquisiciones. En lo que se refiere a las cuotas soportadas la adquisición de bienes y servicios no afectos a la actividad empresarial, pensamos que no serían gasto fiscalmente deducible si bien no encontramos una referencia expresa a las mismas en el artículo 14 dedicado a los gastos no deducibles.

Desde luego la definición de los gastos deducibles resulta en nuestra opinión excesivamente genérica y no aborda el tratamiento de ciertos gastos que reciben un tratamiento muy diferente en los distintos Estados miembros de la Unión Europea. De hecho, para conocer el tratamiento que debe aplicarse a ciertas partidas hay que acudir a otros preceptos de la Propuesta, en particular, los referidos al el tratamiento de las provisiones, pensiones, créditos de dudoso cobro y de las empresas de seguros. Al respecto hay que advertir que la Propuesta dedica diversos preceptos a estas materias, estableciendo tanto su definición y régimen general como los aspectos derivados de la incidencia que tiene para las entidades que se encuentran en esta situación la entrada y salida del grupo.

Así, en cuanto a las provisiones, el artículo 25.1 considera deducibles las cantidades dotadas con motivo de una obligación legal, contraída o a contraer en el futuro, derivada

de actividades u operaciones llevadas a cabo en el ejercicio fiscal en el que ese gasto es objeto de deducción o en ejercicios anteriores siempre que el importe derivado de esa obligación pueda ser objeto de una estimación fiable y se prevea que la liquidación final dará lugar a un gasto deducible.

El concepto de estimación fiable se determina en el apartado 2 del referido precepto sin que en su contenido encontremos algo más concreto que buenas intenciones para que, por esta vía no se deduzcan provisiones excesivas.

En nuestra opinión, y puesto que las obligaciones legales son muy diferentes en los Estados miembros, pensamos que este precepto, en el contexto de una base armonizada común, debería ser revisado a fondo pues no contribuye a la armonización al no definir el concepto al que se refiere esta partida deducible que puede variar considerablemente de unos Estados a otros, sin perjuicio de que reconozcamos que esa armonización no es posible en cuanto que esas obligaciones legales se refieren a materias no tributarias cuya competencia es propia de los Estados miembros, de ahí que la solución que vemos para este problema es que no se admita el gasto anticipado de obligaciones inciertas que difieren mucho de unos Estados a otros y que se admita, en todo caso, el gasto correspondientes a las mismas en el momento en que se satisfaga, como no podía ser de otra manera, en cuanto que se refiera a gastos incurridos en el ejercicio de la actividad propia de la empresa.

La Propuesta también prevé también la deducibilidad de las provisiones para pensiones en el artículo 26, para lo cual se utilizarán técnicas actuariales a fin de realizar una estimación fiable del importe de las prestaciones que los asalariados hayan adquirido en razón de los servicios que hayan prestado en el ejercicio corriente y en ejercicios anteriores.

Se consideran, asimismo, deducibles las provisiones para insolvencias en el artículo 27 con determinados requisitos, siendo el fundamental que se hayan adoptado todas las medidas razonables para obtener el pago y el contribuyente tenga motivos para estimar que el crédito quedará total o parcialmente impagado. También se exige que el deudor no sea miembro del mismo grupo que el sujeto pasivo.

Finalmente, según lo previsto en el artículo 30, las provisiones técnicas de las empresas de seguros establecidas de conformidad con la Directiva 91/674/CEE son deducibles en las cuantías requeridas por la legislación doméstica. Por su parte, las cantidades destinadas a la reservas de estabilización serán deducibles, en su caso, de la cuota parte que corresponda al Estado receptor de las donaciones según lo previsto en la letra c) del artículo 30.

## **2.2 Tratamiento de los gastos y costes financieros**

La Propuesta no contiene ninguna restricción específica en cuanto a la deducibilidad de los gastos financieros, lo que va en contra de las tendencias más recientes en materia de limitación de los gastos financieros surgidas como consecuencia de la reciente crisis

económica y las planificaciones agresivas detectadas en todos los países por falta de una regulación expresa en la materia.

Si, como decíamos, la definición de los gastos deducibles se vincula a su conexión con dos ámbitos de actuación empresarial, los relacionados con las ventas y los realizados a efectos obtener o garantizar la renta, el alcance de esta segunda esfera de acción nos suscita todavía más dudas que con la primera, ya que ¿qué se entiende por gastos incurridos para obtener o garantizar la renta? ¿Se refiere a la renta sujeta o también a la renta exenta? La precisión que, a estos efectos, incluye el precepto cuando dice “incluidos los costes derivados de la captación de recursos propios o ajenos a efectos del desarrollo de la actividad”, no contribuye a aclarar el sentido de la norma sino, más bien, a todo lo contrario.

Al respecto, lo primero que observamos es que dice “costes” y no gastos, por lo que, en un principio, pensamos que no se refiere a los gastos financieros incurridos para captar recursos sino que, al referirse solo a los costes, en un sentido literal, parece que aludiría a los costes de captación de pasivo, incluyendo las comisiones y gastos bancarios, escrituras, honorarios y demás y no a los gastos financieros derivados del pasivo contraído.

El debate sobre esta cuestión no ha debido de ser pacífico, por cuanto que en la propuesta transaccional contenida en el documento 8387/12 FISC 49, a continuación del artículo 14, gastos no deducibles, se propuso la inclusión de un nuevo artículo 14 bis, titulado “Norma de limitación de intereses”. Por su parte, una nueva propuesta transaccional contenida en un documento ulterior, de referencia 14768/13 FISC 181, plantea, junto a la anterior propuesta de redacción del nuevo artículo 14 bis del documento 8387/12, una propuesta alternativa para este mismo precepto, de lo que cabe deducir que esta materia está siendo muy discutida en los grupos de trabajo del Consejo, lo que no tiene nada de extraño pues el diferente tratamiento entre la financiación por deuda y la financiación por capital, se ha agravado en los últimos tiempos y todos los países, de una forma o de otra, han introducido cláusulas limitativas de la deducción de intereses cuya aplicación resulta conflictiva dada las numerosas excepciones que tales cláusulas suelen contener y la alteración del statu quo existente que comportan.

El nuevo artículo 14 bis recogido en la Propuesta contenida en el documento 8387/12 es del siguiente tenor:

- “1. Un sujeto pasivo podrá deducir los costes de empréstitos hasta una cantidad igual a los intereses recibidos u otros ingresos imposables procedentes de activos financieros. Los costes de empréstitos excesivos únicamente podrán deducirse hasta un límite máximo.*
- 2. Los costes de empréstitos incluirán los gastos por intereses y otros costes soportados por un sujeto pasivo en conexión con un empréstito de fondos. Los costes de empréstitos incluirán cualquier diferencia existente entre los fondos tomados en préstamo y la cantidad pagadera al vencimiento y los intereses en un*

*contrato de arrendamiento financiero cuando el propietario económico pueda deducir dicho interés.*

3. *El límite máximo se calculará como una cantidad equivalente a [x porcentaje - índice] de los siguientes elementos:*
  - a) *El valor a efectos fiscales de elementos del inmovilizado amortizables individualmente al final del ejercicio fiscal;*
  - b) *La base de amortización del grupo de activos al final del ejercicio fiscal;*
  - c) *El coste de adquisición, construcción o mejora de elementos del inmovilizado no amortizables excluidos los activos financieros;*
  - d) *El valor de las existencias y productos en curso al final del ejercicio fiscal;*
  - e) *Las pérdidas, excluidos los costes de empréstitos, incurridas en el ejercicio fiscal, y las pérdidas trasladadas con arreglo al artículo 43.*
4. *Los costes de empréstitos deducibles calculados con arreglo a los apartados 1 a 3 y los costes de empréstitos excesivos no compensados de años anteriores únicamente serán deducibles en el actual ejercicio fiscal hasta un máximo del 60% de la base imponible positiva antes de la deducción de los costes de empréstitos. Los costes de empréstitos excesivos no compensados podrán deducirse en ejercicios fiscales subsiguientes.*
5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 a 4, se podrán deducir siempre, por lo que respecta a un único sujeto pasivo, los costes de empréstitos inferiores a 1 millón de euros.”*

De este texto nos interesa destacar que se reconoce expresamente la posibilidad de deducir lo que denomina costes de empréstitos hasta una cantidad igual a los intereses recibidos u otros ingresos impositivos procedentes de activos financieros. De esta redacción resulta que se podrían deducir los gastos financieros hasta el límite máximo de los ingresos financieros que se obtengan, entendemos que en el mismo periodo impositivo, sin perjuicio de que los que excedan de este límite puedan todavía deducirse siempre y cuando no excedan de un porcentaje, pendiente de determinar que tendrá en cuenta los elementos comprendidos en las letras a) a e) del apartado 3.

En ese contexto, se establecería un límite general para la deducción de los gastos financieros, equivalente al de los ingresos financieros que se obtengan o al que resulte de aplicar la fórmula prevista en el apartado 3, pendiente aún de concretar. Con independencia de lo anterior, los costes de los empréstitos no deducidos por razón de lo previsto en los referidos preceptos, podrían, no obstante, ser deducidos en ejercicios futuros con el límite del 60% de la propia base imponible positiva antes de la deducción de los costes de empréstitos. Finalmente, en el apartado 5 se prevé, por lo que respecta a cada sujeto pasivo, un límite de deducción de 1 millón de euros que no está sujeto a ninguna condición.

Es importante destacar que en el apartado 2 se definen los costes de empréstitos como los gastos por intereses y otros costes soportados por un sujeto pasivo en conexión con un empréstito de fondos. Los fondos propios incluirán cualquier diferencia existente entre los fondos tomados en préstamo y la cantidad pagadera al vencimiento y los intereses en un contrato de arrendamiento financiero cuando el propietario económico pueda deducir dicho interés.

De lo expuesto, observamos que se establecen importantes facilidades para deducir los gastos financieros sin exigir que los empréstitos en cuestión procedan de entidades no vinculadas ni que tengan por finalidad adquirir activos productores de rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, la denominada versión alternativa contenida en el documento 14768/13 establece la posibilidad de deducir los gastos financieros siempre que la sociedad obtenga ingresos financieros, con independencia de la cuantía de éstos. Como no se define el concepto de ingresos financieros, podríamos considerar como tales tanto los procedentes de dividendos como los procedentes de intereses y cánones, aunque estos últimos podrían considerarse rentas del capital distintas de los ingresos financieros.

Una vez cumplido este requisito previo de carácter general y no limitativo, se prevé que los gastos financieros puedan deducirse en el ejercicio fiscal en curso hasta el límite del 30 % del beneficio bruto de explotación o hasta 3 millones de euros, tomándose a estos efectos el límite superior. Para el cálculo del beneficio bruto de explotación se tendrán en cuenta los ingresos sujetos de la entidad menos los gastos deducibles, excluyendo los costes de los empréstitos y las deducciones efectuadas por amortizaciones del inmovilizado<sup>218</sup>.

El beneficio bruto de un ejercicio que no sea plenamente absorbido por los gastos financieros podrá ser trasladado a ejercicios posteriores y, a su vez, los costes de empréstitos que no puedan deducirse en el ejercicio fiscal en curso podrán ser deducidos, siempre con el límite del 30% del EBIT.

Estas reglas no se aplicarán, sin embargo, a las entidades financieras ni a las empresas de seguros, para las cuales se establece una regla específica en el apartado 5 del artículo 14 bis alternativo<sup>219</sup>.

A nuestro juicio, de este precepto resultaría, si cabe, una mayor facilidad para deducir los intereses que con la versión contenida en el documento 8387/12, no sólo porque el límite de deducción sin requisitos se eleva a 3 millones de euros por sujeto pasivo, entendiendo por tal cada uno de los miembros del grupo y no el grupo en su conjunto, sino porque se habilita una opción para aumentar las posibilidades de deducción, de suerte que se crea

---

<sup>218</sup> Lo que, por sus siglas en inglés, se conoce como EBIT.

<sup>219</sup> Según el referido apartado 5 *“Los apartados 2 a 4 no se aplicarán a las entidades financieras ni a las empresas de seguros. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los costes de empréstito en que incurran las entidades y empresas mencionadas en el presente apartado no podrán deducirse del importe resultante de multiplicar los costes de empréstito de la entidad, para el porcentaje obtenido al dividir la base de sus activos financieros exentos de impuesto, por la base de todos sus activos financieros.”*

una suerte de crédito fiscal con el EBIT no aplicado al objeto de aumentar la deducción de futuros ejercicios.

No obstante lo anterior, el régimen de deducción de los gastos financieros debe estudiarse en conexión con otros preceptos de la Propuesta. Nos referimos, de una parte, a la previsión contenida en el artículo 81, *“Exclusión de las deducciones de intereses”*, integrado en el capítulo XIV, de *“Normas Antifraude”* y, de otra, a la limitación contenida en el artículo 14.1, g), en cuanto a la limitación de los gastos incurridos para obtener rentas exentas.

En lo que se refiere a la previsión contenida en el artículo 81, *“Exclusión de las deducciones de intereses”*, hay que advertir que de su apartado primero resulta una limitación para la deducibilidad de los intereses abonados a una empresa asociada residente en un tercer país cuando no exista un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE y se cumpla una de las condiciones siguientes:

- a) que, con arreglo al régimen general de ese tercer país, esté previsto un impuesto sobre beneficios a un tipo legal del impuesto de sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros;
- b) que la empresa asociada esté sujeta a un régimen especial en ese tercer país en virtud del cual el nivel de tributación sea sustancialmente inferior al del régimen general.

No obstante lo indicado anteriormente, el apartado 3 del artículo 81 contempla la posibilidad de que los intereses satisfechos a una entidad residente en un tercer país con el que no se haya celebrado un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE puedan ser deducidos por un importe no superior al que se habría aplicado entre empresas independientes, cuando se cumpla una de las condiciones siguientes:

- a) que el importe de dicho interés se incluya en la base imponible como renta de la empresa asociada, de conformidad con el artículo 82, es decir cuando a la entidad le resulte aplicable el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, y el interés se integre en la base imponible imputable al sujeto pasivo.
- b) Que el interés se pague a una sociedad cuya principal clase de acciones se negocie normalmente en una o varias bolsas de valores reconocidas;
- c) Que el interés se pague a una sociedad que se dedique, en su país de residencia, a una actividad comercial o empresarial, entendiéndose como tal una actividad económica independiente con fines de lucro, en el contexto de la cual los directivos y empleados llevan a cabo actividades operativas y de gestión sustanciales.

El mencionado precepto plantea, a nuestro juicio, importantes problemas de interpretación en cuanto que su apartado primero refiere esta limitación a las empresas asociadas residentes en terceros países, de lo que se infiere, con toda claridad, que esta

regla solo resultaría aplicable a este tipo de entidades, por lo que no puede ser aplicada en el caso de entidades residentes en la Unión Europea, cualquiera que sea su vinculación con la entidad del grupo prestataria, y tampoco se aplicaría cuando, aún siendo la entidad prestamista residente en un tercer país, no se trate de una entidad asociada en el sentido del artículo 78 de la Propuesta.

Al respecto, la definición de entidad asociada contenida en el artículo 78 se refiere a aquellas entidades en las que se ostenta un porcentaje de participación superior al 20% siempre que se trate de un sujeto no pasivo o de un sujeto pasivo que no pertenezca al mismo grupo, de lo que cabría inferir que, dándose estas circunstancias y aunque la participación exceda del 50% del capital, estaríamos en presencia de una empresa asociada. La Propuesta, en el artículo 4 (15), se refiere a las entidades vinculadas sin definir ese concepto ni distinguirlo del correspondiente a las entidades asociadas. Por su parte, el documento de trabajo de la Comisión WP0057 en su apartado 4, parágrafo 78, define el concepto de entidades vinculadas<sup>220</sup> en lo que se refiere a la aplicación de los precios de transferencia como aquéllas en las que se poseen derechos de voto o participación en el capital o se ejerce influencia decisiva en la gestión cuyos niveles de participación se encuentren entre el 20 y el 50%, por cuanto que si los porcentajes de participación fueran superiores se tendría que incluir en la consolidación contable.

De lo expuesto, podemos deducir que, en el marco de la Propuesta, los conceptos de entidades asociadas y entidades vinculadas se refieren a entidades que presentan las mismas características, lo que deja sin regular, en materia de deducción de intereses, el régimen aplicable a las relaciones existentes entre las entidades miembros del grupo y aquellas otras entidades que, por no reunir los requisitos para ser incluidas en el mismo, estén participadas en más del 50% por las entidades del grupo.

Volviendo al contenido del artículo 81, hay que observar que su apartado tercero viene a establecer una excepción a la limitación prevista en el apartado 1 cuando los intereses se satisfagan a una entidad residente en un tercer país con el que no exista acuerdo de información comparable al de la Directiva 2011/16 siempre que se cumpla alguna de las tres condiciones allí contempladas y que antes mencionamos.

No se exige aquí que la entidad sea una entidad asociada en el sentido antes indicado, si bien al referirse al apartado primero y configurarse como una excepción a lo allí previsto, solo es posible entender que se refiere también a entidades asociadas, de lo que cabe advertir que, en el contexto de la Propuesta, no existe ninguna limitación para la deducibilidad de los intereses satisfechos a otras entidades distintas de las asociadas. De ello se desprende que los intereses satisfechos a entidades con las que el sujeto pasivo tenga una relación de participación superior al 50% y, en todo caso, los intereses satisfechos a entidades residentes en la Unión Europea, no están sujetos a ningún tipo de limitación en cuanto a su deducibilidad.

En este contexto, las cláusulas relativas a la limitación a la deducibilidad de intereses contenidas en las Propuestas transaccionales antes comentadas vendrían a establecer

---

<sup>220</sup> "Related parties"

un marco general para la deducibilidad de los gastos financieros que, en nuestra opinión, de llegar a aprobarse, dejaría sin sentido la cláusula antiabuso del artículo 81, en cuanto que se habrían introducido unas reglas para la deducibilidad de los intereses aplicables con carácter general. En todo caso, hay que reconocer que, en tanto no se modifique la Propuesta de Directiva, las propuestas transaccionales solo son propuestas objeto de discusión en los grupos de trabajo.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta también la previsión contenida en artículo 14.1, g), según el cual no tienen la consideración de deducibles *“los costes que soporte una sociedad con vistas a la obtención de renta que esté exenta en virtud del artículo 11; dichos costes se estimarán en un porcentaje fijo del 5 % de la renta en cuestión, a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar que el coste soportado ha sido inferior.”*

Al respecto, hemos de advertir que esta disposición afecta de modo directo a los costes incurridos para la adquisición de participaciones societarias toda vez que, como comentamos en el capítulo anterior, la mayor parte de los dividendos puede disfrutar de exención en el marco de la Propuesta. No afectaría en cambio a los intereses y cánones en cuanto que se configuran como rentas sujetas.

El alcance de la estimación “a forfait” que el precepto realiza en el sentido de que tales costes se estimen en un porcentaje fijo del 5% de la renta en cuestión a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar el coste soportado ha sido inferior, ha dado lugar a distintas interpretaciones. Así, SANZ GADEA<sup>221</sup> entiende que del precepto indicado se desprende la posibilidad de deducir el resto de los intereses incurridos en cuanto excedan del 5% de la renta obtenida, si bien señala que la relación entre ambos mandatos del precepto ha propiciado opiniones dispares y, así, unos han entendido que, aun estando clara la deducción de los gastos que exceden el límite del 5% parece razonable esperar que los mismos sean tratados como no deducibles pero, otros, han postulado que el efecto práctico del mandato, en relación con los dividendos, es que la exención sea del 95% de los percibidos antes que una exención plena, con lo que se invierte el problema de limitación de los intereses asociados a la financiación de dividendos exentos y se transforma en una limitación de la exención conferida a los dividendos lo que, en mi opinión, no parece tener acomodo en el ámbito del precepto dedicado a los gastos no deducibles ni tampoco en el contexto de la Directiva matriz filial.<sup>222</sup>

<sup>221</sup> E. SANZ GADEA, “Medidas anti elusión fiscal.” XIV Curso de alta especialización en fiscalidad internacional. Instituto de Estudios fiscales, p. 472.

<sup>222</sup> El párrafo 130 del documento CCCTB/WP/0057 señala a este respecto que, a pesar de la exención prevista para los dividendos correspondientes a las participaciones significativas, los intereses de los préstamos asumidos para la adquisición de tales participaciones deberían ser deducibles, ya que denegar la deducción de estos intereses haría muy poco atractiva la CCCTB para los grupos europeos con filiales fuera de la Unión Europea. Sin embargo, los comentarios recibidos en el grupo pusieron de manifiesto la necesidad de establecer medidas protectoras para asegurar que las compañías europeas no conviertan artificialmente rentas exentas, dividendos, en rentas por financiación de filiales no residentes o filiales que no consolidan con altos niveles artificiales de deuda. Los préstamos realizados para financiar artificialmente niveles elevados de capital en una filial podrían derivar en deducción de intereses de la Unión Europea mientras que la renta de los accionistas mayoritarios estaría completamente exenta cuando en circunstancias normales debería de haber parte de dividendos exentos y parte de dividendos sujetos.

Una posibilidad, señala el citado párrafo, podría ser tomar por referencia el ratio de capital y deuda para el grupo como un todo y restringir la deducción a los acuerdos artificiales.



Aunque la redacción del precepto no es muy afortunada, en mi opinión, tal interpretación no resulta fundada en el contexto del precepto ni acorde con la práctica de los países que no admiten la deducción de los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas. A mi juicio, del precepto referido se desprende, claramente, el rechazo a la deducción de los costes incurridos para la obtención de rentas exentas, estableciendo una suerte de pérdida parcial de la exención, de tales rentas, del 5% que, no obstante, podría ser reducida mediante prueba de que el coste incurrido ha sido inferior al resultado de aplicar dicho porcentaje del 5% a la renta obtenida.

De ello no se desprende, en nuestra opinión, que si los costes incurridos fueran superiores al 5% de la renta obtenida pudieran ser considerados gastos fiscalmente deducibles. No resuelve, tampoco, de modo expreso el precepto como deben ser tratados los intereses satisfechos en aquellos ejercicios en que los activos adquiridos con financiación ajena no producen rentas. La interpretación lógica, desde nuestro punto de vista, sería la de que tales intereses no pueden ser deducidos en cuanto que el sentido general del precepto es el rechazo a la deducción de los costes incurridos en la obtención de rentas exentas, limitándose a establecer una presunción de su importe en el caso de que no conste expresamente.

En nuestra opinión, no se puede concluir que, por el hecho de que el artículo 14.1, g) admita prueba en contrario cuando el importe de los gastos incurridos sea inferior al legalmente previsto, los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas resulten fiscalmente deducibles con la única limitación del 5% de la renta exenta.

Lo cierto es que la redacción del artículo 14, 1, g) no admite en modo alguno esta interpretación, si bien, a nuestro juicio, en el estado actual de la Propuesta se deberían hacer esfuerzos para que la norma tenga un sentido más razonable de acuerdo con la finalidad que persigue, en lugar de buscarle sentidos diversos que no parece que correspondan a su fundamento pues si, como algunos autores sugieren, lo que se pretende es limitar el alcance de la exención de las rentas exentas al 95% de su importe, debe ser en la regulación de las exenciones afectadas donde se ubiquen esas limitaciones y no en un precepto que tiene por finalidad la de limitar la deducibilidad de ciertos gastos y no la exención de determinadas rentas.

La Propuesta transaccional contenida en el documento 8387/12<sup>223</sup> confirma esta opinión, en cuanto que propone una nueva redacción para el precepto que examinamos de forma que no se consideren deducibles *“los gastos que soporte una sociedad con vistas a la obtención de renta que esté exenta en virtud del artículo 11, letras c), d) y e);”*, eliminando así la controvertida excepción que invalida por completo el sentido de la limitación al indicar que *“dichos costes se estimarán en un porcentaje fijo del 5 % de la renta en cuestión, a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar que el coste soportado ha sido inferior.”*

De esta suerte, los gastos incurridos en la obtención de las rentas exentas contempladas en las letras c), d) y e) del artículo 11, es decir, los incurridos en la obtención de

---

<sup>223</sup> Doc.cit.

dividendos, el coste de las acciones que son objeto de transmisión y los incurridos para obtener rentas exentas de establecimientos permanentes situados en terceros países, no podrían ser deducidos.

Aún cuando, en nuestra opinión, esta redacción mejoraría considerablemente el texto aprobado por la Comisión, no resolvería todos los problemas que podrían plantearse por cuanto que sigue vinculando la no deducibilidad de estos gastos a la obtención de rentas exentas, por lo que no aborda plenamente la cuestión que se plantea cuando la transmisión de una participación o de un establecimiento permanente, cuyos rendimientos, de obtenerse, hubieran estado exentos, da lugar a una pérdida.

Tampoco quedaría del todo bien encajada esta restricción con las propuestas transaccionales que se han formulado en cuanto a la deducibilidad de los intereses hasta un límite del beneficio operativo o una cantidad fija a las que anteriormente nos hemos referido, por lo que pensamos que serían incompatibles en lo que a los dividendos se refieren de forma que, en nuestra opinión, se debería limitar, con carácter general, la deducción de los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas configurando una serie de compartimentos estancos, entre las rentas gravadas y las exentas que no podrían interferir entre unos y otros, sin perjuicio del problema que surgiría para imputar gastos comunes, para lo cual pensamos que sí sería útil su estimación a forfait.

Alternativamente, cabría pensar en un sistema como el previsto en la Propuesta en caso de que se introdujeran las referidas propuestas transaccionales, en el que podría coexistir una limitación general de la deducción de los gastos financieros, junto con una limitación adicional para los incurridos en la obtención de rentas exentas, teniendo buen cuidado de precisar el tratamiento aplicable a las pérdidas incurridas en la transmisión de los activos generadores de tales rentas exentas.

En nuestra opinión, la limitación de los costes soportados para la obtención de rentas exentas está del todo justificada en el contexto de un régimen de consolidación fiscal internacional de aplicación facultativa para acogerse al mismo, por cuanto que se podrían configurar grupos fiscales en los que una o varias entidades adquiriesen participaciones societarias con fuertes gastos financieros que enjugarían con los beneficios de sociedades operativas que, por este procedimiento, dejarían de estar sujetas a tributación al compensar sus beneficios con las pérdidas incurridas por otras entidades como consecuencia de los gastos incurridos en su propia adquisición. Configurar un sistema tributario pensando que debe ser atractivo para que los grupos multinacionales lo elijan no parece, a nuestro juicio, el mejor criterio para que el sistema funcione.

De ahí que en el marco de la revisión de la Propuesta anunciada por la Comisión para mediados de 2016, sin duda, se abordará esta cuestión que está necesitada de armonización por cuanto que todos los Estados miembros están adoptando medidas diversas y para resolver el problema planteado se requiere una solución uniforme.

## 2.3 La deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades Español

La Sentencia *Lankhorst*<sup>224</sup> al declarar que la norma anti subcapitalización alemana vulneraba la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 43 de TCE y no podía justificarse en una finalidad anti elusiva, pues resulta desproporcionada y, por ello, contraria al ordenamiento comunitario, motivó una drástica revisión de las cláusulas anti abuso específicas establecidas en los distintos ordenamientos comunitarios a la que no ha sido ajeno el ordenamiento tributario español, por cuanto el artículo 20 del TRLIS guardaba un notable parecido con la disposición alemana objeto de la mencionada Sentencia.

El legislador español, que tan diligente estuvo para incorporar una interpretación apresurada de la jurisprudencia comunitaria, ha tardado casi 10 años en darse cuenta de los graves daños que ha causado el desmantelamiento de esas cláusulas anti abuso específicas en el ámbito comunitario y, cuando ha reaccionado, ha sido mediante un movimiento pendular en el que se ha ido al extremo opuesto restringiendo la deducibilidad de todo tipo de intereses, se satisfagan o no a empresas vinculadas, comunitarias o no comunitarias, aunque pronto ha tenido que corregirlo para pasar a otro en el que todos los intereses, se satisfagan a entidades vinculadas o no vinculadas, resulten deducibles con el límite del 30% del EBIT, introduciendo, asimismo, una nueva reserva de capitalización para favorecer la financiación propia de la empresa.

En otros países también se han ido realizando modificaciones en la materia de muy distinto tipo de las que se hace eco P. HINNY<sup>225</sup> que destaca las distintas formas de abordar esta cuestión para tratar, en definitiva, de hacer menos atractiva la financiación vía deuda y de introducir restricciones en la deducibilidad de intereses, como sucede con las reformas llevadas a cabo en Dinamarca en 2007 y en Alemania en 2008, así como en la República Checa e Italia, mientras que otros países, como Brasil en 2007 y Bélgica en 2008, han tratado, por el contrario, de estimular la financiación a través del capital propio admitiendo la deducibilidad del beneficio antes de impuestos de un interés ficticio, nocial, calculado sobre la cifra del capital social, caso de Bélgica, o de los dividendos satisfechos en el ejercicio con el límite del 6.5% del capital social, caso de Brasil.

Este complejo y contradictorio planteamiento existente en los diferentes Estados que presentaron ponencias generales en el 62º Congreso de IFA, le sirve al Relator General, P. HINNY, para constatar que la proliferación de estructuras financieras internacionales puede originar tanto doble deducción de intereses, como doble no imposición o deducción de los intereses sin gravamen de la renta en el perceptor o, incluso, diferimiento de la tributación en el perceptor con deducción inmediata del gasto en el pagador.

---

<sup>224</sup> STJCE 12.12.2002, As C-324/00

<sup>225</sup> P. HINNY, General Report, Subject 2, "New Tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations", IFA 2008.

En España, como acertadamente preveían C. GARCIA-HERRERA y P. HERRERA MOLINA<sup>226</sup>, la Administración tributaria española ha tenido que reaccionar, frente a lo que ha considerado situaciones abusivas, primero, mediante el empleo del procedimiento de fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y, después, mediante la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria contemplado en el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La aplicación de este criterio se ha visto respaldada en diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>227</sup> que, en todos los casos, ha seguido la misma argumentación, las operaciones realizadas carecen de justificación económica y sólo resultan explicables desde la perspectiva fiscal.

Por su parte, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 21 de febrero de 2013<sup>228</sup> ha refrendado<sup>229</sup> este planteamiento al señalar:

*“Se comparte plenamente la afirmación de que en los negocios ejecutados por la entidad hoy recurrente XXX HOLDINGS IBERIA SL no existe una motivación económica distinta de la meramente fiscal y que, por tanto, se han realizado con el propósito de eludir el Impuesto sobre Sociedades reduciendo su base imponible. En efecto, con el conjunto de operaciones realizadas se lleva a cabo una reordenación patrimonial de entidades del GrupoXXX, colocando a la operativa del grupo en este país bajo la entidad holding XXX HOLDINGS IBERIA SL en España, gracias a la obtención de préstamos de entidades del grupo para generar unos gastos financieros derivados de ese endeudamiento, consiguiendo que los resultados contables positivos, que son las rentas gravables de la entidad operativa XXXX SL, queden compensadas con resultados contables negativos. El motivo por el que no se admiten estos gastos como deducibles radica, con fundamento en las operaciones analizadas, en que dichas operaciones no tienen ningún sentido económico o empresarial sustancial para el Grupo, fuera de las ventajas fiscales que se analizan, ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, sino que se trata de “un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, que sólo significa un cambio en la titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio”.*

*No se cuestiona por la Inspección las razones en que pueda basarse el grupo XXX para organizarse de la forma que estime más conveniente, ni se enjuicia la decisión del grupo de crear o no la sociedad holding, XXX HOLDINGS IBERIA SL, sino las operaciones de endeudamiento intragrupo realizadas amparándose en operaciones*

<sup>226</sup> C. GARCIA-HERRERA y P. HERRERA MOLINA, “¿Asedio a la Justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las Cláusulas Antiabuso y la reacción del legislador español)? *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 251, 2004, pp. 451 a 470.

<sup>227</sup> Resoluciones de 17 de mayo de 2010, de 25 de junio de 2009, de 8 de octubre de 2009 y de 16 de junio y 14 de julio de 2010, entre otras. Un análisis de estas resoluciones puede verse en E. SANZ GADEA, XIV “Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional” Instituto de Estudios Fiscales, junio de 2012, págs 163 a 180.

<sup>228</sup> Rec. 47/2010

<sup>229</sup> Citando en su apoyo la reiterada doctrina de la Audiencia Nacional en relación al fraude de ley manifestadas, entre otras, en sus sentencias de 18 de febrero de 2007, rec. 864/04, y de 6 de julio de 2005, rec. 780/03, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2012, rec. 2293/08.

*de reorganización empresarial, pero que carecen de fundamento económico o empresarial y cuya motivación no es otra que la meramente fiscal.”*

En todos los casos examinados en los tribunales, el procedimiento ha sido muy similar al descrito, realización de compras intragrupo con préstamos intragrupo que originan un elevado gasto financiero deducible en sede de un grupo fiscal español, con la única finalidad de erosionar las bases imponibles de las sociedades operativas en España de tal forma que los gastos financieros incurridos para financiar su adquisición minoran su propia base imponible.

El Real Decreto-ley 12/2012, el 30 marzo,<sup>230</sup> ha pretendido solucionar esta situación incorporando una nueva letra “h” al artículo 14.1 del TRLIS al objeto de que no se consideren fiscalmente deducibles los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital con fondos propios de otras entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones.

La invocación de la existencia de motivos económicos válidos como vía de escape de la aplicación de esta norma restrictiva que, en puridad, no debería ser considerada una cláusula anti abuso en cuanto que se incluye en la delimitación del hecho imponible, no resulta, en nuestra opinión, adecuada por cuanto que, si de una parte, parece que viene a refrendar el criterio hasta ahora seguido, las consideraciones realizadas al respecto en la exposición de motivos del referido Real Decreto-ley, en el sentido de que tal norma *“permite su inaplicabilidad, en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser los supuestos de reestructuración dentro del grupo, como consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde territorio español”*, pueden seguir generando notables incertidumbres con el perjuicio que conlleva para la seguridad jurídica.

Esa excepción podría, además, invalidar la aplicación de las cláusulas anti abuso por el mero hecho de que exista una compra a terceros de participaciones del grupo, aunque se trate de un simple cambio en el accionariado que se financia con crédito cuya carga financiera y la devolución del principal se trasladan a las sociedades del grupo, notablemente a aquéllas situadas en los Estados cuyos tipos impositivos nominales en el Impuesto sobre Sociedades sean superiores y no tengan implantadas las suficientes cautelas, con lo cual no sólo no se ha resuelto el problema que se pretendía solucionar, la erosión de las bases imponibles motivada por el desmantelamiento de las medidas normativas que actuaban a modo de freno contra las mismas, sino que se ha creado un problema adicional de tanta o más gravedad, la aceptación de la procedencia de la

---

<sup>230</sup> aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de uno de enero de 2012.

deducibilidad de los intereses generados en compras apalancadas de filiales del grupo por el mero hecho de que intervengan terceros.

De esta suerte, los intereses de los préstamos contraídos por los socios para financiar la adquisición de una entidad se deducen de la base imponible de la misma entidad, con lo cual dicha entidad difícilmente volverá a pagar el Impuesto sobre Sociedades pues, en cuanto finalice el pago de su propia adquisición, puede verse abocada a tener que financiar una nueva compra de sus acciones y volver a repetir el proceso.

Es lamentable que no se hayan puesto los suficientes medios ni en España, ni en la Unión Europea, para remediar el problema de lo que se conoce como “asistencia financiera”, si bien, desde mi punto de vista, considero que, en cualquier caso, no sería la invocación de la asistencia financiera el mecanismo adecuado para resolver los problemas del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el ordenamiento tributario tiene sus propias reglas de las que puede hacer uso, sin necesidad de que invocar el Derecho Mercantil para validar o no tales prácticas, lo que, además, no sería materia de su competencia.

En este contexto, el referido Real Decreto-ley 12/2012 dio nueva redacción al artículo 20 del TRLIS, introduciendo una restricción general para la deducción de los gastos financieros del siguiente tenor:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

- 2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se añadirá al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*
- 3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*
- 4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite previsto en este artículo se referirá al grupo fiscal.*

*No obstante, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad.*

*En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejaran de pertenecer a este o se produjera la extinción del mismo, y existieran gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, estos tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 de esta Ley.*

- 5. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*
- 6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:*

- a) A las entidades de crédito y aseguradoras. No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades.*

*A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y*

*colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.*

- b) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley, o bien se realice dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tenga gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.”*

De forma resumida podemos indicar que la dicha regulación ha venido a introducir, para el periodo comprendido entre para los sujetos afectados, una limitación general para la deducción de los gastos financieros netos del límite del 30% del beneficio operativo que no afecta a los gastos cuyo importe no exceda de 1 millón de euros anuales, si bien el exceso puede aprovecharse en los dieciocho años siguientes e, incluso, si los gastos netos no alcanzan el límite, la diferencia puede adicionarse al límite en los cinco periodos siguientes. En el caso de grupos fiscales, los límites anteriores se determinarán en sede del propio grupo.

Dadas las dudas suscitadas por esta disposición que afecta, sin ningún tipo de régimen transitorio a las empresas que tienen concertados préstamos con terceros para financiar sus adquisiciones de inmovilizado o incluso de circulante, la Dirección General de Tributos ha emitido una Resolución de 16 de julio de 2012<sup>231</sup> en la que se determinan los criterios interpretativos de la referida norma.

Al respecto, hay que advertir que lo primero que se indica es que dicha disposición actúa sobre el gasto financiero que no está sometido a otras limitaciones de la ley como puede ser la del artículo 14, 1, h); de ahí que aún cuando los gastos financieros satisfechos a entidades del grupo no se vieran afectados por la restricción a su deducibilidad por no tener motivación económica válida, se verían, en tal caso, afectados por la limitación general del artículo 20.

De esta suerte, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, existe una restricción general para la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos a entidades del grupo, cualquiera que sea el lugar de su residencia, que puede, no obstante, evitarse si el gasto financiero incurrido responde a motivaciones económicas válidas, lo cual, en nuestra opinión, hace innecesario este precepto por cuanto que si las operaciones de financiación incurridas tienen motivación económica válida no se podría aplicar el procedimiento de conflicto de ley, según la doctrina y jurisprudencia que ha sido analizada anteriormente. A esta restricción específica, se suma una limitación general del gasto financiero neto incurrido con las características señaladas<sup>232</sup>.

---

<sup>231</sup> B.O.E del día 17 de julio.

<sup>232</sup> La Comisión de la Unión Europea, en su Comunicación de 10 de diciembre de 2007, sobre aplicación de medidas contra las prácticas abusivas dentro de la UE y en relación con terceros países, ha señalado que la aplicación de normas contra las prácticas abusivas estará justificada en la medida en que quede circunscrita a aquellas situaciones en que existe un elemento adicional de abuso, centrado, principalmente, en montajes puramente artificiales. De ahí que aunque los estados miembros deben ser capaces de asegurar un funcionamiento eficaz de sus sistemas fiscales y evitar una erosión indebida



No obstante, en la medida en que la limitación general del gasto financiero tiene carácter anual y puede ser, en la medida en que resulte afectada por la limitación, ser compensada en los ejercicios siguientes, teniendo en cuenta, además, que el límite del beneficio operativo se refiere al conjunto del grupo fiscal, el resultado final sería que se ha introducido una simple forma de convalidar los gastos financieros deduciéndolos de forma ordenada y dando a las empresas la posibilidad de modular por esta vía su contribución en el Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, la LIS se mantiene en la línea de la Propuesta y, al respecto, su Exposición de Motivos<sup>233</sup> señala lo siguiente:

*“La norma también se hace eco de las recomendaciones realizadas por los organismos internacionales, incidiendo en la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros. El tratamiento fiscal de los gastos financieros fue objeto de una profunda reforma en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo dos tipos de limitaciones. La primera de ellas estaba referida a la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, salvando, no obstante, aquellas operaciones que fueran razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español. La segunda limitación tuvo un alcance general, que se convierte en la práctica en una regla de imputación temporal específica. Es respecto de esta segunda medida en la que se incide aún más, siguiendo las referidas recomendaciones. En este sentido, se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal o reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición. No obstante, esta limitación no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de participaciones alcance un máximo del 70% y se reduzca al menos de manera proporcional durante un plazo de de 8 años, hasta que alcance un nivel del 30% sobre el precio de adquisición.”*

---

de sus bases imponibles como consecuencia de la imposición involuntaria o de prácticas abusivas, es importante que ello no comporte obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores comunitarios. De ahí que, en opinión de la Comisión, sería lamentable que, para no ser acusados de discriminación, los Estados miembros ampliarán la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas destinadas a reducir la evasión transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no existe ningún riesgo en este sentido. Decisiones unilaterales de esta índole sólo minar la competitividad de las economías de los Estados miembros y no redundar en beneficio del mercado interior.

<sup>233</sup> Epígrafe III, 1, d), tercer párrafo

A estos efectos, el nuevo artículo 16 de la LIS, titulado “Limitación en la deducibilidad de gastos financiero prevé lo siguiente:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 50 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusiones con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el periodo impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los periodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras.

*A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.*

*El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.*

b) *En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.”*

Podríamos decir, por ello, que parece que se configura un nuevo derecho en el ámbito tributario, el derecho a endeudarse con un límite fijado sobre el beneficio operativo de la entidad que, según lo previsto en la letra a) del artículo 63 de la LIS, en el caso de grupos fiscales, ese límite se referirá al grupo fiscal. No concreta, sin embargo, la LIS como se determina el beneficio operativo en los grupos fiscales, a diferencia de lo previsto en el apartado sexto de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012.

En nuestra opinión, la definición del límite de endeudamiento sobre el beneficio operativo del grupo no resultaría acorde con lo previsto en la Propuesta, pues no vemos que relación pueda tener el beneficio operativo del grupo, a efectos de la determinación de la base imponible y de la correlación de los gastos incurridos para la obtención de renta, con el beneficio operativo de cada una de las entidades que lo integran, de ahí que, a la vista de lo previsto en las propuestas transaccionales relativas a los artículos 14 bis y 14 bis alternativo de la Propuesta, no podamos llegar a la conclusión de que en el marco de la misma, en caso de prosperar las referidas propuestas transaccionales, el beneficio operativo que determina el límite máximo de deducibilidad se refiera al grupo en su conjunto.

Esto nos permite apuntar una opinión personal y es que no es acertado, en nuestro juicio, referir los límites y requisitos, con carácter general, al grupo fiscal, porque con ello se olvida una cuestión esencial y es que el régimen de consolidación fiscal es un régimen de determinación de la base imponible del grupo por integración de las correspondientes a las entidades que lo integran y no un ente con vida propia aunque ostente personalidad jurídica en el ámbito tributario a los solos efectos de determinar la base imponible del conjunto y asumir la responsabilidad principal del pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito de la Propuesta esta conclusión es más evidente, si cabe, por cuanto que las entidades miembros del grupo siguen siendo sujetos pasivos del Impuesto y la tributación efectiva se produce en su Estado de residencia aplicando a la base imponible imputada después de la consolidación, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades vigente en el respectivo país. Por ello, pensamos que en el marco de la Propuesta el límite para la deducción de los gastos financieros nunca se podría habilitar sobre el beneficio operativo del grupo en su conjunto.

En definitiva, podríamos decir también que los gastos financieros a deducir deben ser en cada caso los incurridos para obtener rentas, por lo que carece de lógica que sirvan de base para esa deducción los incurridos por otras entidades distintas cuya finalidad no es, evidentemente, la de obtener rentas pues no son titulares de los activos que han originado el endeudamiento.

### **3. Donativos deducibles**

El apartado 2 del artículo 12 establece:

*“Los gastos deducibles comprenderán asimismo las donaciones en favor de entidades benéficas, tal como se definen en el artículo 16, que se encuentren establecidas en un Estado miembro o en un tercer país que aplique un acuerdo de intercambio de información previa solicitud comparable a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE. El gasto máximo deducible en concepto de donaciones monetarias o liberalidades en favor de entidades benéficas ascenderá al 0,5 % de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal.”*

La deducibilidad de estas donaciones se circunscribe, pues, a tres elementos:

- a) Que se realicen a favor de las entidades que, según lo previsto en el artículo 16, tengan carácter benéfico;
- b) Que dichas entidades sean residentes en un Estado miembro o en un tercer país que aplique un acuerdo de intercambio de información previa solicitud comparable a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE;
- c) Que el importe de los mismos no exceda del 0,5% de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal.

En cuanto al tipo de donaciones deducibles, el referido precepto alude en su primer inciso a las donaciones, sin mayores precisiones y, en el segundo, a las donaciones monetarias o liberalidades a favor de entidades benéficas, de lo que se desprende que las donaciones realizadas a favor de las entidades contempladas en el artículo 16, sean en metálico o en especie, podrán tener la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Así lo corrobora el artículo 14.1, h) cuando determina que no tienen la consideración de gastos deducibles las donaciones monetarias y liberalidades distintas de las realizadas a favor de las entidades benéficas tal como se definen en el artículo 16.

Por su parte, el artículo 22.1 en sus apartados d) y e) establece diferentes reglas para valorar en la base imponible del sujeto pasivo que realiza donaciones en especie el impacto de las mismas.

De esta forma, las donaciones realizadas a favor de las entidades benéficas se valoran por el valor fiscal de los bienes donados, según se establece en la letra d), mientras que las realizadas a favor de entidades distintas se valoran por el valor de mercado de los bienes donados, de lo que resulta que un trato de favor para las donaciones en especie realizadas en favor de entidades benéficas en cuanto que no son objeto de valoración a mercado y, por tanto, no tienen incidencia en la base imponible del sujeto que las realiza a diferencia de las realizadas a favor de otras entidades que determinarían un incremento de patrimonio en el donante por la diferencia entre el valor fiscal del bien donado y su valor de mercado. Este incremento patrimonial se produciría, asimismo, en la persona del donatario, quien también, según se previene en la letra c) del apartado 1 del artículo 22, deberá integrar en su base imponible el valor de mercado de las donaciones en especie que reciba.

Si admitimos que las donaciones en metálico realizadas a favor de entidades benéficas son consideradas gasto fiscalmente deducible con el límite del 0,5% de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal, resulta evidente, a tenor de lo indicado, que en el caso de las donaciones en especie el importe considerado deducible será el equivalente al valor fiscal de los bienes donados.

En lo que se refiere al concepto de entidades benéficas, el artículo 16 de la Propuesta establece lo siguiente:

*“Una entidad tendrá carácter benéfico cuando reúna las siguientes condiciones:*

- a) esté dotada de personalidad jurídica y reconocida como organización caritativa con arreglo a la legislación del Estado en el que se halle establecida;*
- b) tenga como actividad y finalidad exclusiva o principal una de las consideradas de utilidad pública; se considerará de utilidad pública cualquier actividad educativa, social, médica, cultural, científica, filantrópica, religiosa, ambiental o deportiva siempre que se lleve a cabo en el interés general;*
- c) sus activos se dediquen irrevocablemente a la consecución de su finalidad;*
- d) esté sujeta a requisitos de información en lo que respecta a sus cuentas y actividades;*
- e) no constituya un partido político con arreglo a la definición del mismo vigente en el Estado miembro en el que se halle establecida.”*

Por su parte, la propuesta transaccional contenida en el documento 8387/12<sup>234</sup>, plantea la supresión en el texto del precepto de las actividades que se consideran de utilidad pública y, en su lugar, propugna la inclusión de un nuevo anexo III en el que figuraría una lista de actividades que se considerarían de utilidad pública al que se añadiría su consideración como de interés general si bien sin precisar cuando la finalidad y actividad de la entidad destinataria de donaciones se considera de interés general. En la referida lista de actividades de utilidad pública se incluyen hasta 17 actividades diferentes frente a las 9 que contiene el artículo 16 en su redacción actual.

Así, según el texto de la Propuesta transaccional, se considerarían actividades de utilidad pública las siguientes:

1. El arte, la cultura o la conservación histórica,
2. La protección del medio ambiente,
3. Los derechos civiles o humanos
4. La eliminación de la discriminación por razones de sexo, raza, origen étnico, religión, discapacidad u orientación sexual, o cualquier otra forma de discriminación prohibida por ley,
5. El bienestar social, incluida la prevención o el alivio de la pobreza,
6. El socorro humanitario o en caso de catástrofe,
7. La ayuda y la cooperación para el desarrollo,
8. La asistencia a refugiados o inmigrantes,
9. La protección de niños, jóvenes o personas mayores y el apoyo a los mismos,
10. La asistencia a personas con discapacidad o su protección,
11. La protección de los animales,
12. La ciencia y la investigación,

---

<sup>234</sup> Doc cit

13. La educación y la formación,
14. El entendimiento a escala europea e internacional.
15. La salud, el bienestar físico y la atención médica,
16. La asistencia a las personas vulnerables o desfavorecidas o su protección,
17. El fomento de la filantropía.

En cuanto a la definición de las entidades benéficas que posibilita la aplicación de la deducción por donativos, observamos que no se circunscribe a una tipología concreta de entidades, fundaciones, asociaciones, entidades religiosas, museos..., sino que basta con que la entidad en cuestión esté dotada de personalidad jurídica y reconocida como organización caritativa en el Estado en el que se halle establecida, lo que pone el acento en el reconocimiento de la entidad como organización caritativa.

Al respecto, queremos destacar que en el ordenamiento español no existe esta calificación, sin perjuicio de que se pudiera realizar por asimilación. Así, en caso de aprobación de la Propuesta, una norma legal podría prever que, a efectos de la aplicación del artículo 16, tengan la consideración de entidades caritativas las entidades a las que les resulte de aplicación la Ley 49/200 u otras similares. Lo interesante de esa definición es que deja en manos de los Estados la configuración de las entidades que pueden recibir estos donativos, lo que permite que, a efectos de la Propuesta, resulten de aplicación los requisitos establecidos con carácter general. En nuestra opinión, carecería de justificación que los donativos realizados por entidades que no apliquen el régimen de la Propuesta estén sometidos a mayores y diferentes requisitos de los correspondientes a los otorgados por las entidades que apliquen el régimen BICCIS.

Lo que ocurre es que sin una definición armonizada de las entidades que pueden recibir donativos deducibles, las entidades destinatarias de donativos procedentes de entidades que apliquen el régimen BICCIS puedan tener características muy diferentes en función del Estado donde se encuentren establecidas.

Esta circunstancia viene dada por el hecho de que la Propuesta solo pretende armonizar, como no podría ser de otra manera, el régimen aplicable a los donativos realizados por las entidades que apliquen el régimen de la Propuesta y no el correspondiente a las entidades receptoras de tales donaciones que, además, en la mayor parte de los casos, no podrán aplicar el régimen derivado de la misma en cuanto que, por lo general, no revestirán las formas societarias previstas en el anexo I de la Propuesta. No obstante lo anterior, el artículo 16 establece determinados requisitos que pretenden introducir una cierta uniformidad en cuanto a las entidades beneficiarias si bien, en nuestra opinión, tales requisitos resultan muy generales y puede que no garanticen que los donativos efectuados cumplan su finalidad, esto es, la financiación de actividades benéficas de interés general.

Al respecto, siempre hemos considerado que determinadas actividades no son, por la mera definición legal, de interés general, sino que lo que hace que sean de interés general es la forma en que dichas actividades se realizan, lo que se garantiza cuando las

mismas se realizan por entidades que no tienen finalidad lucrativa y cuando, además, se establecen requisitos adicionales que pretenden asegurar que las rentas obtenidas por esas entidades sin fines lucrativos van a ser íntegramente destinadas a su finalidad.

En el ámbito de la Propuesta, estas circunstancias deberían ser muy importantes, pues se posibilita la realización de donativos con derecho a desgravación fiscal a entidades residentes en Estados diferentes del de la entidad donataria siguiendo el criterio previsto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2009 dictada en el caso C-318-07, Sentencia *Persche*, relativa a la deducibilidad fiscal en Alemania de una donación en especie, consistente en ropa de cama y baño, andadores y automóviles en miniatura para niños realizada por un residente alemán en favor de un organismo de utilidad pública situado en Portugal<sup>235</sup>.

Por nuestra parte, queremos destacar que el artículo 16 de la Propuesta no exige que los cargos de los patronos o administradores sean gratuitos ni, tampoco, que las actividades de interés general no se realicen de forma empresarial, por lo que pudiera ser que no se esté en presencia de actividades realizadas por el tercer sector que, como señala LÓPEZ RIBAS<sup>236</sup>, estaría sustituyendo funciones del sector público de un concreto Estado miembro, sino que se trataría de un sector de actividades que, en sí mismas, se considerarían beneficiosas, cualquiera que fuera el fin que presidiera su realización, y aun cuando al Estado del donatario dicho beneficio no le repercuta de ninguna manera.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que tales entidades benéficas pueden estar establecidas en cualquier Estado miembro o en un tercer país, siempre que aplique un acuerdo de intercambio de información previa solicitud comparable a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE, por lo que si en esos ordenamientos se posibilita que las entidades calificadas como benéficas realicen, a su vez, donaciones a favor de otras entidades de similares características residentes en terceros países, el requisito previsto de que el tercer país aplicable un acuerdo de intercambio de información equiparable al europeo puede ser absolutamente irrelevante a efectos de determinar el estatuto de la entidad última beneficiaria de tales donaciones.

Finalmente, queremos señalar que el último inciso del párrafo segundo del artículo 12 limita la deducción máxima a aplicar al 0,5% de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal sin precisar la entidad a la que este porcentaje de ingresos se refiere ni si tales ingresos son brutos o netos. En nuestra opinión, pensamos que el límite se tiene que referir a la entidad que realiza la donación y no al grupo, pues no tiene sentido que una entidad del grupo realice una donación que exceda de ese importe sin tener beneficios o, incluso, estando en pérdidas, y que la donación pudiera deducirse en la medida en que se encuentre cubierta por el volumen de ingresos del grupo. No tiene sentido establecer un límite cuantitativo si ese límite no guarda conexión alguna con la entidad que realiza la donación aunque pueda quedar cubierto por el volumen de ingresos del conjunto de entidades que integran el grupo. También pensamos que las donaciones solo podrían

---

<sup>235</sup> Sobre el alcance de esta Sentencia y sus repercusiones en el ordenamiento español, véase S. LÓPEZ RIBAS, "Fiscalidad del mecenazgo internacional" Carta Tributaria, Monografías, 1ª quincena de noviembre de 2009.

<sup>236</sup> Op cit p 17



realizarse por entidades que tengan base imponible positiva por lo que el límite cuantitativo debería referirse a la base imponible positiva de la entidad que realiza la donación y no a sus ingresos, sin perjuicio de que se pueda establecer una fórmula que tenga en cuenta ambas circunstancias.

Al respecto, la Ley 49/2002, de 3 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tras regular en su artículo 2 las condiciones y requisitos que deben reunir las entidades sin fines lucrativos para disfrutar del régimen previsto en la ley, establece en su artículo 20, en lo que se refiere a la deducción por donativos realizada por personas jurídicas, que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la LIS, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

En dicho precepto, la disposición final quinta de la LIS ha elevado este porcentaje al 40 por 100 si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Además, los porcentajes de deducción y los límites pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Como se puede observar la normativa española establece un régimen muy beneficioso ya que los porcentajes de deducción son muy elevados si bien, como es natural, desde nuestro punto de vista, exige que para aplicar esos incentivos la entidad tenga bases imponibles positivas, fijando el importe de la deducción final a aplicar en el importe del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo, sin perjuicio de que el exceso no aplicado se pueda trasladar, con la misma limitación, a los diez ejercicios siguientes.

En nuestra opinión, la Propuesta debería establecer una limitación en los donativos deducibles fijada en relación con la base imponible positiva del contribuyente pues, de no hacerlo así, se estaría, en cierta forma, subvencionando por esta vía a la entidad donataria en lugar de reducir sus impuestos por contribuir a la realización de actividades de interés general si bien, para ello, en la revisión de la BICCIS anunciada por la Comisión, se debería introducir la limitación del importe del incentivo en relación con la base imponible y habilitar su aplicación únicamente para las entidades que obtuvieran bases imponibles positivas.

En el estado actual de la Propuesta, es indiferente que la entidad donataria tenga bases imponibles negativas o positivas por cuanto que el único límite existente es el de que las cantidades deducidas no excedan del 0,5% de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal sin precisar, por otra parte, si en tales ingresos se incluyen las rentas exentas aunque, a la vista de la definición de base imponible del artículo 10 y de la definición del concepto de ingresos del artículo 4 (8), hemos de entender que sí.

Aún pareciendo que una deducción del 0,5 % de los ingresos pudiera ser irrelevante, sin duda en las grandes empresas multinacionales, cuya facturación anual es de varios cientos de millones de euros, no lo es en modo alguno, y además implica que, hasta dicho importe, los donativos son deducibles al 100% por lo que consideramos que se debería revisar este aspecto de la Propuesta para vincular esta deducción a las entidades que obtengan bases imponibles positivas y, además, establecer una limitación porcentual en relación a cada uno de los donativos realizados, pues no nos parece razonable introducir una deducción del 100% de los importes donados sin mayores requisitos en cuanto a la definición de los beneficiarios de los mismos salvo el de realizar alguna de las actividades incluidas en una extensa lista.

En el marco de la Propuesta en la que no hay deducciones en la cuota, pensamos que es preferible que estos donativos se consideren gastos fiscalmente deducibles.

## **4. Tratamiento de las amortizaciones**

### **4.1 Descripción general**

Según el considerando (14) de la Exposición de Motivos de la Propuesta, *“Resulta oportuno que el inmovilizado pueda amortizarse a efectos fiscales, con algunas excepciones. Conviene que los elementos del inmovilizado material e intangible a largo plazo se amorticen de forma individual, y que los restantes elementos del inmovilizado se amorticen en grupo. La amortización en grupo supone una simplificación tanto para las autoridades tributarias como para los sujetos pasivos, en la medida en que evita tener que confeccionar y mantener una lista que incluya cada tipo de elemento del inmovilizado de acuerdo con su vida útil.”*

Partiendo de esta declaración de principios, el capítulo VI, Amortización del inmovilizado, comprensivo de los artículos 32 a 42, ambos inclusive, regula los elementos esenciales de esta materia haciendo referencia a los aspectos más relevantes y, en particular, a la base de amortización, el sujeto que tiene derecho a amortizar, la clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización, los plazos de amortización, el tratamiento del grupo de activos, los activos no amortizables y los supuestos de amortización excepcional, así como la deducción por reinversión de los activos de sustitución.

En los trabajos preparatorios<sup>237</sup> los servicios de la Comisión plantearon la conveniencia de articular un sistema en el que los activos a largo plazo, como los edificios, pudieran ser amortizados de forma individual, mientras que los activos de corto y medio plazo de

---

<sup>237</sup>CCCTB/WP057 annotated\doc\en “Possible elements of a technical outline”, párrafo 56, p 16

duración se amortizarían en grupo<sup>238</sup>. Por ello, para completar la regulación de esta materia, hay que acudir a las definiciones contenidas en el artículo 4 y, en particular, a las que se realizan en los apartados (13), (14), (16), (17), (18) y (20).

Como señala MARTÍNEZ SERRANO<sup>239</sup> uno de los aspectos más relevantes para el cálculo de la base imponible, dado su considerable impacto en la carga tributaria, son los costes de amortización, por lo que las reglas relativas a esta materia constituyen un elemento principal en la estructura de la base imponible y una de las cuestiones más técnicas.

Al respecto, advierte de la relevancia que supone la elección entre una base de amortización individual y una base de grupo para el cálculo de la amortización. De esta forma, una base en pool permite la inclusión de todos los activos de esta índole, a efectos del cálculo de la dotación por amortización, como si tratase de un conjunto.

En la actualidad, en los Estados miembros se aplican complejas tablas de amortización que incluyen numerosas categorías de elementos a las que se aplican diferentes tipos de amortización, existiendo también la posibilidad de aplicar métodos diferentes de los que los más habituales son el de amortización constante o el de amortización degresiva<sup>240</sup>, de ahí que, como señala la citada autora, cuando el tipo de amortización, fijado a efectos fiscales, excede del que resultaría de considerar el que resultaría de depreciación económica habitual de tales activos, hay un incentivo fiscal efectivo para la inversión.

En el mismo sentido MAGRANER MORENO y FUSTER GOMEZ<sup>241</sup>, señalan que, como la amortización deducida para calcular la BICIS no afectará a la que se contabilice en el país de residencia, la opción por la aplicación del sistema se moverá por estrictos condicionantes tributarios.

Efectivamente, unos tipos de amortización más elevados que los existentes en los Estados miembros posibilitan la recuperación de la inversión en un menor plazo y constituyen, sin duda, un fuerte aliciente para que las empresas con importantes activos susceptibles de amortización se acojan a la Propuesta. De hecho, el planteamiento inicial contenido en el documento WP057 ha sido mejorado considerablemente en el texto de la Propuesta, en cuanto que inicialmente se contemplaba una definición mucho más

---

<sup>238</sup> En los comentarios al texto, algunos Estados miembros formularon ciertas reticencias en cuanto a la simplicidad del régimen de amortización en pool, sobre todo con ocasión de las divisiones y transmisiones de negocios en cuanto que no permite calcular el valor de los activos cedidos.

<sup>239</sup> A. MARTINEZ SERRANO, "Depreciation Rules: Analysis of Recent Commission Proposals", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 323 a 336.

<sup>240</sup> Sobre los diferentes sistemas y tipos de amortización véase el cuadro 1 del trabajo citado en la nota anterior en el que figura un cuadro comparativo de los diferentes métodos y tipos de amortización aplicables en los Estados miembros.

<sup>241</sup> J. MAGRANER MORENO y M.FUSTER GÓMEZ, "Las amortizaciones en la BICIS: una comparativa con el tratamiento previsto en el Impuesto sobre Sociedades", en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario, 1ª Edición, "Desafíos de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Doc 13/2012,

restrictiva del inmovilizado material a largo plazo distinto de los edificios, considerando como tal a aquel que tuviera una vida útil superior a 25 años o cuyo coste exceda de 5.000.000 €, cuando en la Propuesta ha quedado fijado como aquel cuya vida útil sea igual o superior a 15 años.

También el tipo de amortización aplicable al grupo de activos ha experimentado un considerable incremento, pasando del 20% previsto en los iniciales documentos de trabajo al 25% que figura en la Propuesta, lo que pone de relieve el interés en que las empresas fabriles e industriales se acojan al régimen de la Propuesta al ofrecerles la posibilidad de aplicar un régimen de amortización considerablemente más beneficioso que el existente en el conjunto de los Estados miembros y de aplicación más sencilla.

A estos efectos, el hecho de que la base imponible se calcule con independencia de la contabilidad constituye un factor de absoluta relevancia en esta materia, por cuanto que las amortizaciones deducibles serán, sin duda, superiores a las contabilizadas, según la normativa vigente en cada uno de los Estados miembros sin que ello afecte al resultado contable<sup>242</sup>.

Esta circunstancia hace necesario que se establezca una norma de control formal que sirva para comprobar aspectos básicos tales como el valor fiscal del bien y el importe de las amortizaciones deducidas. En este sentido el artículo 32 de la Propuesta establece que *“Los costes vinculados a la adquisición, construcción o mejora, junto con sus fechas correspondientes, se inscribirán en un registro de inmovilizado en el que cada elemento del inmovilizado figurará por separado.”*

La configuración de este registro resulta fundamental pues, mientras que en la normativa española la deducción del gasto por amortización está condicionada a su inscripción contable, en la BICIS no existe este requisito por lo que tiene que existir un método de control que garantice la existencia de los activos amortizados en el patrimonio de la entidad y contenga el valor fiscal de los mismos, para evitar que puedan amortizarse activos que ya han sido amortizados con anterioridad.

No cabe duda de que la Propuesta introduce una gran simplicidad, en lo que al ámbito tributario se refiere, si bien ello no es óbice para que las normas mercantiles y contables vigentes en materia de amortizaciones en cada Estado miembro deban seguir aplicándose, por lo que esa simplicidad debería traducirse, principalmente, en mayor uniformidad en lo que al tratamiento aplicado en los Estados miembros a las amortizaciones se refiere. En realidad, si las amortizaciones se tienen que seguir realizando de acuerdo con las respectivas normas contables, la pretendida simplicidad no es tal, si bien no cabe duda de que constituirá un motor para aproximar las legislaciones al ámbito de la BICIS.

Al respecto, C. SPENGLER, M. ORTMAMM-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER<sup>243</sup>, advierten que, en línea con la mayoría de los países en consideración, los edificios, los activos materiales con una vida útil de más de 15 años y los activos intangibles pueden

---

<sup>242</sup> De esta forma, podrán repartir como dividendo a sus socios importes superiores a los que constituyen la base imponible.

<sup>243</sup> C. SPENGLER, M. ORTMAMM-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, *“A Common Corporate Tax...”*, cit., pp. 197 y 198

ser amortizados individualmente según el artículo 36 de la propuesta. A este respecto, señalan que es práctica común en la Unión Europea, Suiza y los Estados Unidos prescribir la amortización lineal, si bien algunos estados como Bélgica, Grecia y los Estados Unidos prevén la amortización degresiva y, algunos otros, como Chequia y Rumanía, contemplan esquemas de amortización acelerada.

Existe además una notable dispersión en los tipos de amortización existentes en los países objeto de examen. Así, los periodos de amortización de los edificios van desde los ocho años en Lituania a los 100 años en Holanda, mientras que, de acuerdo con el artículo 36, a los edificios se les estima una vida útil de 40 años.

En cuanto a los activos materiales con una vida útil de más de 15 años, también existe una gran dispersión en los tipos y en los años de amortización que van, desde los 2 años en Hungría a los 33.33 años de Grecia.

También hay diferencias entre la Propuesta y las prácticas nacionales en lo que respecta a los activos con vida útil igual o inferior a los 15 años ya que, mientras que en los países se amortiza individualmente bien en forma lineal o decreciente, en la propuesta tienen que ser amortizados en pool con un tipo anual de amortización del 25%.

Por su parte, el artículo 39 define la depreciación base del pool a su valor fiscal del año anterior en función de los activos que entren en el grupo o lo abandonen durante el ejercicio de que se trate. De esta forma la tributación de los activos en *pool* queda condicionada a su reposición. En la práctica internacional, según indican los mencionados autores, sólo Dinamarca, Finlandia y Reino Unido cuentan con un procedimiento similar. Por ello, advierten que, debido al alto tipo de amortización, el 25% la Propuesta tiende a ser más generosa para los activos a corto plazo que la mayoría de las regulaciones de los países en consideración<sup>244</sup>.

Por su parte, POZA CID y PRIETO CUADRADO<sup>245</sup>, señalan que el sistema de amortización en *pool* o en grupo es el sistema que la Comisión ha defendido desde el principio de las discusiones, entendiendo que, de esta manera, se podría prescindir de tablas complicadas a la hora de calcular la amortización. Al efecto, advierten que, a diversos Estados miembros no les parece un método adecuado y el sistema ha sido muy criticado por considerar que se aleja de la realidad. Sería más fiable un sistema de amortización individual en función de la vida útil de los activos, si bien entienden la Comisión y los defensores del *pool* que esto es más teórico que real ya que, en la práctica, son muchas las desviaciones que pueden producirse. Los defensores del *pool* alegan que mediante este sistema se compensan unas desviaciones con otras, pudiendo llegar a un resultado más ajustado a la realidad.

---

<sup>244</sup> Hay que advertir que SPENGLER, ORTMAMM-BABEL, ZINN y MATANAER incluyen también en su estudio las prácticas contables existentes en la materia en los Estados Unidos y Suiza.

<sup>245</sup> R. POZA CID y M.I. PRIETO CUADRADO, "La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS)", *Cuadernos de Formación*. Colaboración 13/12. Volumen 15/2012, Instituto de Estudios Fiscales.

## 4.2 Base de amortización

Según lo previsto en el artículo 33:

*“1. La base de amortización incluirá todo coste directamente vinculado con la adquisición, construcción o mejora de un elemento del inmovilizado.*

*Los costes no incluirán el impuesto sobre el valor añadido deducible.*

*En el caso del inmovilizado producido por el sujeto pasivo, los costes indirectos en los que se haya incurrido con motivo de su producción se integrarán asimismo en la base de amortización, en la medida en que no puedan deducirse por otros conceptos.*

*2. La base de amortización de un activo recibido como donación será su valor de mercado, tal como figure en los ingresos.*

*3. La base de amortización de un elemento del inmovilizado amortizable se reducirá por el importe de cualquier subvención directa vinculada a la adquisición, construcción o mejora del activo a que se hace referencia en el artículo 11, letra a).”*

Por su parte, el artículo 35 establece que *“los costes de mejora se amortizarán de conformidad con las disposiciones aplicables al inmovilizado objeto de mejora como si correspondiera a inmovilizado de nueva adquisición.”* De ello se desprende que, aunque se apliquen los plazos de amortización del elemento al que tales mejoras se refieren, el registro de las mismas se considerará, en lo que a los costes de mejora se refiere, como una nueva adquisición. Al respecto, el artículo 4, (18) define los costes de mejora como cualquier gasto adicional efectuado en relación con un elemento del inmovilizado que incremente significativamente su capacidad o contribuya significativamente a mejorar su funcionamiento o que represente más del 10% de la base de amortización inicial del elemento al que se refieran.

La Propuesta contiene, por tanto, una definición positiva de lo que se consideran costes de mejora que implica que este concepto tiene que tener cierta relevancia al exigir que realmente introduzca mejoras significativas en la capacidad o funcionamiento del elemento en cuestión en el que la mejora se introduce, lo que implica que los gastos que no excedan del 10 % del coste de elemento o no comporten mejoras significativas, se consideren gastos de reparación y mantenimiento y, por tanto, deducibles en el propio ejercicio. Según lo previsto en el artículo 35, los costes de mejora se amortizarán de conformidad con las disposiciones aplicables al inmovilizado objeto de mejora como si correspondieran a inmovilizado de nueva adquisición.

De otra parte, hay que tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 4, (14), los activos cuyo coste de adquisición no exceda de 1.000 € no se consideran activos susceptibles de amortización. Al respecto, de acuerdo con lo que indican MAGRANER MORENO y FUSTER GOMEZ<sup>246</sup>, consideramos que esta disposición habilita para considerar como gasto los activos cuyo coste no excedan de ese importe por lo que,

---

<sup>246</sup> J. MAGRANER MORRENO y M.FUSTER GÓMEZ, “Las amortizaciones en la BICIS...”, cit., p. 144

según los tipos de actividades, en la medida en que la realización de las mismas se apoye en activos de escaso valor, podría suponer una auténtica libertad de amortización para las empresas del ramo sin ningún requisito. A estos efectos, conviene señalar que, en nuestro ordenamiento, esta posibilidad está recogida, según lo previsto en el artículo 12 de la LIS, únicamente para los activos cuyo coste unitario no exceda de 300 €, existiendo, además, un límite máximo de 25.000 € anuales para deducir los costes correspondientes a este tipo de adquisiciones.

La base de amortización es un elemento fundamental para determinar el valor fiscal ya que, según lo indicado en el apartado (13) del artículo 4, el valor fiscal de un elemento del inmovilizado o de un grupo de activos es la base de amortización minorada de la amortización total deducida hasta la fecha. El valor fiscal es un concepto fundamental para determinar la renta obtenida en una transmisión de elementos del inmovilizado y también con vistas a las entradas y salidas del régimen BICCIS en cuanto que ello implica la salida o entrada en el régimen nacional del sujeto o sujetos que abandonan el grupo. Es significativa, sin embargo, la previsión contenida en el artículo 50 de la Propuesta según la cual, cuando un sujeto pasivo abandone el régimen, su grupo de activos, contemplado en el régimen de la Directiva, será reconocido, a efectos de las normas fiscales nacionales que le sean aplicables posteriormente, como un único grupo de activos que se amortizará mediante el método de amortización decreciente a una tasa anual del 25%.

Por ello, pensamos que, como el sujeto pasivo ha tenido que seguir contabilizando las amortizaciones según su normativa nacional propia, esta disposición no resultaría necesaria por cuanto que en contabilidad figurará el valor unitario de cada activo, por lo que la amortización practicada al amparo del régimen BICCIS podría distribuirse a prorrata del valor de los correspondientes activos. En cualquier caso, el registro de inmovilizado previsto en el artículo 32 debería contemplar ésta y otras cuestiones para no generar problemas innecesarios, ya que ¿qué ocurriría si se vende o hay una reestructuración parcial de una empresa? En este sentido MARTÍNEZ SERRANO<sup>247</sup> señala que el método de amortización en grupo requiere un regla especial para el cálculo del valor residual lo que, efectivamente, en nuestra opinión, resulta necesario.

En todo caso, en el marco de la revisión de la Propuesta, en el que ésta se aplique a todos los sujetos con independencia de que opten o no por su aplicación, esta discusión dejaría de tener sentido, por cuanto que el régimen de amortización aplicable sería uniforme en todos los Estados miembros, de tal suerte que la previsión que comentamos no tendría que figura en el nuevo texto. En cambio, sí sería necesaria una disposición transitoria para regular el régimen de amortización aplicable a los activos no amortizados al tiempo de la entrada en vigor de la BICCIS.

---

<sup>247</sup> A. MARTINEZ SERRANO, "Depreciation Rules: Analysis...", cit. p 331

### **4.3 Sujeto que tiene derecho a amortizar**

Según lo previsto en el artículo 34.1, el derecho a amortizar corresponde al propietario económico del activo. A estos efectos, el apartado (20) del artículo 4, define al propietario económico como la persona en quien recaen todos los beneficios y los riesgos vinculados a un elemento del inmovilizado, independientemente de que sea su propietario legal. El sujeto pasivo con derecho a poseer, utilizar y enajenar un elemento del inmovilizado y que asuma el riesgo de su pérdida o destrucción será considerado en todos los casos su propietario económico.

Esta distinción adquiere relevancia en el caso de arrendamiento financiero en el que el propietario económico no coincide con el propietario legal, por lo que es el propietario económico quien tiene derecho a deducir de su base imponible la parte de los pagos en concepto de arrendamiento financiero correspondientes a intereses los cuales, a su vez, deberán integrarse en la base imponible del propietario legal, según indica el apartado 2 del artículo 34.

No obstante la complejidad de deslindar unos y otros componentes, es decir, la parte de los pagos correspondiente a intereses de la correspondiente a los pagos en concepto de arrendamiento financiero, determina que, según lo previsto en el apartado 5 del artículo 34, la Comisión pueda adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 127 y sin perjuicio de las condiciones previstas en los artículos 128, 129 y 139 a fin de establecer normas más pormenorizadas en relación con:

- a) La definición de propiedad económica y propiedad legal, en particular, en relación con los activos objeto de arrendamiento financiero;
- b) el cálculo de los componentes capital e intereses correspondientes a los pagos en concepto de arrendamiento financiero;
- c) el cálculo de la base de amortización de un activo objeto de arrendamiento financiero.

En nuestro ordenamiento, según lo previsto en el artículo 115 del TRLIS, las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, por lo que la diferenciación de uno y otro importe se deberá realizar en el correspondiente contrato, si bien teniendo en cuenta que el importe de la cantidad deducible, es decir, la correspondiente a la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora y la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá expresarse de forma diferenciada en el correspondiente contrato.



En todo caso, según previene el apartado 6 del artículo 115, el importe deducible en lo que se refiere a las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. En el caso de las PYMES, se tomará el duplo de del coeficiente de amortización lineal según tablas, multiplicado por 1,5. Como vemos, el ordenamiento español establece un límite máximo para la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien objeto del contrato.

En la Propuesta, el propietario económico del activo, es decir, el arrendatario financiero, tiene derecho a deducir la parte de los pagos correspondiente a intereses y, asimismo, tiene derecho a la deducción de la amortización, sin que pueda renunciar a este beneficio, posiblemente para evitar pactos entre el arrendador y arrendatario en cuanto al titular de la amortización que, según la Propuesta, es un derecho, aunque, en nuestra opinión, si resulta obligatoria, también puede configurarse como una obligación legal.

No se establece en la Propuesta la obligación de diferenciar en el contrato de arrendamiento financiero la parte de los pagos que corresponde a intereses y la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien, sin perjuicio de que se habilite a la Comisión para dicta actos delegados en los que se establezcan normas más pormenorizadas en cuanto al cálculo de los componentes de capital e intereses correspondientes a tales pagos, así como en relación al cálculo de la base de amortización de un activo objeto de un contrato de arrendamiento financiero.

En nuestra opinión, sin concretar las líneas generales de estos extremos, la concesión a la Comisión de la facultada para dictar actos delegados en esta materia supone un auténtico cheque en blanco para graduar el incentivo a los contratos de leasing que, en la medida en que la utilidad de su componente fiscal exceda de la correspondiente a su componente financiero, puede suponer una distorsión del mercado a favor de las empresas de arrendamiento financiero con la consiguiente minoración de ingresos públicos en beneficio de una parte del sector financiero.

#### **4.4 Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización**

El considerando (15) de la Exposición de Motivos de la Propuesta establece el criterio rector en la materia al decir *“Conviene que los elementos del inmovilizado material e intangible a largo plazo se amorticen de forma individual, y que los restantes elementos del inmovilizado se amorticen en grupo. La amortización en grupo supone una simplificación tanto para las autoridades tributarias como para los sujetos pasivos, en la medida en que evita tener que confeccionar y mantener una lista que incluya cada tipo de elemento del inmovilizado de acuerdo con su vida útil.”*

De acuerdo con lo anterior se establece una distinción fundamental entre los elementos del inmovilizado material e inmaterial a largo plazo y los restantes, pues mientras que los primeros se amortizan de forma individual, los segundos, se amortizan en grupo.

#### **4.4.1 Amortización del inmovilizado a largo plazo**

Para determinar el concepto de inmovilizado y de inmovilizado a largo plazo hemos de acudir a los apartados (14) y (16) del artículo 4.

De acuerdo con lo previsto en el apartado (14), se considera inmovilizado *“la totalidad del inmovilizado material adquirido a título oneroso o creado por el sujeto pasivo y la totalidad del inmovilizado intangible adquirido a título oneroso cuando puedan ser valorados de forma independiente y se utilicen en el curso de la actividad con vistas a la producción, el mantenimiento o la garantía de la renta durante un periodo superior a 12 meses, excepto cuando su coste de adquisición, construcción o mejora sea inferior a 1.000 €. El inmovilizado abarcará asimismo los activos financieros.”*

Por su parte, según lo previsto en el apartado (16), se considera inmovilizado material a largo plazo el inmovilizado material con una vida útil igual o superior a quince años. Forman parte del inmovilizado material a largo plazo los edificios, buques y aeronaves.

Como ya hemos indicado anteriormente, en lo que a estas definiciones y métodos de amortización, individual o en pool, se refiere, observamos una significativa evolución entre los primeros planteamientos de la Comisión recogidos en el documento WP057 y los recogidos en la Propuesta que comporta cambios relevantes en las definiciones de estos elementos.

Así, en el documento inicial se preveía que los activos a largo plazo se amortizarían de forma individual, los activos a medio y corto plazo se amortizarían en bloque. A tal efecto, se definían como activos a largo plazo aquellos cuya vida útil excediera de 25 años o cuyo coste de adquisición o construcción superase los 5.000.000 €. Por su parte, en el artículo 4 (16) de la Propuesta, los activos a largo plazo se definen como todos aquellos cuya vida útil excede de 15 años, cualquiera que sea su coste de adquisición.

De lo expuesto se infiere que, de una parte, se ha reducido el ámbito de los elementos susceptibles de ser amortizados en grupo, excluyendo del mismo a los activos cuya vida útil se encuentre comprendida entre los 15 y los 25 años. A cambio, se ha elevado el porcentaje de amortización aplicable a los mismos, que ha pasado del 20 al 25%. Esta modificación resulta, al menos, lógica porque, de no hacerlo así, la amortización individual se aplicaría un número muy reducido de elementos, mientras que la gran mayoría se amortizaría en bloque.

Lo que no cabe duda es que desde el punto de vista tributario se introduce una gran simplificación a efectos de la presentación de la declaración del grupo y, sobre todo, se crea un incentivo de gran potencia al objeto de introducir una fuerte amortización acelerada para todos aquellos activos cuya vida útil esté comprendida entre los 4 y los 15 años, en cuanto que amortizan su coste de adquisición en cuatro años, con

independencia de la fecha de su reposición, lo que se refuerza con la exención prevista para el producto de su venta, por lo que podríamos decir que se trata de un incentivo a la compra de activos de este tipo que pueden ser vendidos de ocasión a terceros países estando exento el beneficio obtenido en dicha venta.

De otra parte, se ha ampliado considerablemente el ámbito de los activos a largo plazo, pues ha pasado, de incluir a aquellos que tengan una vida útil superior a 25 años, a considerar como tales a todos aquellos cuya vida útil exceda de 15 años. Esta circunstancia entraña, sin embargo, un notable beneficio, en cuanto a los plazos de amortización se refiere, para los activos cuya vida útil exceda de 15 años, salvo para los edificios, pues los plazos de amortización contenidos en el apartado 1 del artículo 36, prevén que la vida útil de un elemento del inmovilizado se determine del siguiente modo:

- a) edificios: cuarenta años;
- b) inmovilizado material a largo plazo distinto de los edificios: quince años:
- c) inmovilizado intangible: el periodo durante el cual el activo goce de protección legal o durante el cual se haya otorgado el derecho o, en caso de que dicho periodo no pueda determinarse, quince años.

Por tanto, para todos aquellos activos cuya vida útil exceda de quince años se establece también una suerte de amortización acelerada cuya importancia dependerá de la vida útil efectiva y de los plazos habituales para la reposición de tales elementos.

En lo que se refiere a los activos de segunda mano, el apartado 2 del artículo 36 habilita para su amortización unos plazos similares a los anteriormente descritos, sin perjuicio de que deja en manos del sujeto pasivo la posibilidad de demostrar que la vida útil restante del activo es inferior, en cuyo caso la amortización se realizaría en ese periodo más breve. No se especifica qué tipo de demostración se requiere, si bien ello es lógico dada la generalidad del concepto de activo de segunda mano, que hace que puedan ser considerados como tales todos aquellos que hayan sido puestos en funcionamiento aunque haya sido por un escaso lapso de tiempo.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que el artículo 4 (17) define el inmovilizado de segunda mano como aquel *“cuya vida útil esté parcialmente agotada en el momento de su adquisición y que pueda seguirse utilizando en el estado en que se encuentra o previa reparación.”*

Como conclusión, en lo que a los activos a plazo fijo se refiere, podemos decir que se establece un único método de amortización, el lineal, y solo dos plazos, de cuarenta o quince años, si bien para el inmovilizado intangible se establece la posibilidad de atender al plazo legal de protección del activo o de concesión del derecho y, en el caso de que no pueda determinarse, se habilita un plazo de quince años. Al respecto, consideramos que la definición del inmovilizado intangible debería ser más precisa, pues solo se dan unas características sumamente generales, que no son exclusivas del inmovilizado intangible, sino que pueden predicarse de cualquier tipo de activo, pues hacen referencia a que el intangible haya sido adquirido a título oneroso, pueda ser valorado de forma

independiente y se utilice en el curso de la actividad con vistas a la producción, el mantenimiento o garantía de la renta durante un periodo superior a 12 meses.

En este tipo de activos, además de las marcas, nombres comerciales y otros derechos de la propiedad industrial e intelectual, pueden encontrarse también la clientela, fondo de comercio o *goodwill*, así como los gastos de investigación y desarrollo en la medida en que hayan sido activados. Ninguna restricción se establece para la amortización de estos activos, por lo que pensamos que debería establecerse algún tipo de cautela cuando hayan sido adquiridos a entidades vinculadas.

#### **4.4.2 Amortización de los restantes elementos**

Todos los activos que no puedan ser calificados como inmovilizado a largo plazo y siempre que no se trate de activos no amortizables contemplados en el artículo 40, se amortizan en régimen de grupo. Esto implica, según prevé el artículo 39.1, que se amorticen conjuntamente aplicando una tasa del 25% anual de la base de amortización.

Según lo previsto en el apartado 2 del citado precepto, la base de amortización del grupo de activos al final del ejercicio fiscal equivaldrá a su valor fiscal al final del ejercicio anterior, corregido en función de los activos que entren el grupo de activos o lo abandonen durante el ejercicio de que se trate. Asimismo, será preciso efectuar ajustes en relación con los costes de adquisición, construcción o mejora de los activos (que deberán sumarse) y con el producto de la transmisión de los activos y cualquier compensación percibida por la pérdida o destrucción del activo (que deberán deducirse)<sup>248</sup>.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, como el producto de la transmisión de este tipo de activos, está exento se podría llegar a generar un auténtico mercado de segunda mano de activos distintos del inmovilizado a largo plazo poseídos por las entidades que apliquen la Propuesta, por lo que pensamos que la exención del artículo 11, b) que, en nuestra opinión, solo se justifica para que el régimen de *pool* tenga aplicación, debería únicamente aplicarse cuando haya transcurrido íntegramente el plazo de cuatro años previsto para la amortización de este tipo de elementos y no antes. La redacción del referido precepto no establece ninguna limitación, por lo que podrían ser vendidos con exención al poco de haberse adquirido, lo que constituye, en nuestra opinión, una ventaja absolutamente injustificada.

Esta observación pone de manifiesto que cuando la vida útil del bien no coincide con la vida fiscal del mismo, a efectos de su amortización, siendo esta última mucho más reducida, se está concediendo un auténtico incentivo fiscal que podría verse amortiguado si, cuando el activo se vende, la renta que se origina está sometida a tributación. Lo que sucede es que cuando esto ocurre y se habilita la exención como solución, la amortización no cumple su finalidad de favorecer la reposición de equipos sino que se

---

<sup>248</sup> Sobre el procedimiento para determinar la base de amortización en un grupo de activos, véase el ejemplo contenido en el anexo 2 del trabajo de J. MAGRANER MORRENO y M.FUSTER GÓMEZ, "Las amortizaciones en la BICIS...", cit. p 146.

convierte en un incentivo fiscal sin otra finalidad que la de incentivar la aplicación del régimen contenido en la Propuesta.

#### **4.5 Plazos de amortización**

Al respecto, el artículo 37 prevé:

- 1. La amortización correspondiente a un año completo se deducirá durante el ejercicio de adquisición o de entrada en servicio, si este fuera posterior. No se deducirá ninguna amortización en el ejercicio de transmisión.*
- 2. Cuando un activo sea objeto de transmisión, voluntaria o involuntaria, durante un ejercicio fiscal, su valor fiscal y el valor fiscal de cualquier coste de mejora en que se haya incurrido en relación con él, se deducirán de la base imponible correspondiente a dicho ejercicio. Cuando un elemento del inmovilizado haya dado lugar a una deducción excepcional en virtud del artículo 41, se reducirá la deducción efectuada con arreglo al artículo 20 a fin de tener en cuenta la deducción excepcional ya realizada.”*

Del referido precepto, se desprende, en primer lugar, que la amortización se realiza por años completos y no en función de la fecha efectiva de entrada en funcionamiento, por lo que aunque un activo se adquiera o entre en funcionamiento el 31 de diciembre, a efectos de su amortización, se considerará como si hubiera estado en poder de la empresa todo el año. En contrapartida, cuando un activo sale de la empresa, en el ejercicio de transmisión no da lugar a amortización.

Desde nuestro punto de vista, aunque esta regla puede parecer simple, tiene más inconvenientes que ventajas, sobre todo teniendo en cuenta que puede ser aplicada a activos de gran valor por lo que si su adquisición se realiza con fecha 31 de diciembre y su transmisión con fecha 1 de enero, aunque en los ejercicios inicial y final solo ha estado un día o dos en el activo de la empresa, la entidad podría deducirse la cuota de amortización correspondiente a un año completo. No vemos razones de peso que justifiquen este criterio en los activos amortizables en base individual y solo parece que encajaría dentro de los activos amortizables en grupo, sin embargo la redacción del precepto no establece ninguna excepción. De hecho, en el régimen de pool, esta regla está implícita en la forma prevista para el cálculo de la base imponible por lo que sería innecesaria, de ahí que esté pensada exclusivamente para los activos susceptibles de amortización individual.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que cuando los activos se adquieren a otra entidad, es decir, son activos de segunda mano<sup>249</sup>, como se indica en el artículo 36.2, en la entidad transmitente, que no tiene que ser necesariamente una entidad en régimen BICCIS, pueden ser amortizados por el periodo transcurrido hasta la fecha de transmisión, por lo que en el ejercicio de adquisición un mismo activo será amortizado simultáneamente en dos entidades distintas.

---

<sup>249</sup> Preferíamos decir “activos usados”

Como señalan MAGRANER MORENO y FUSTER GOMEZ<sup>250</sup>, citando la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 y el artículo 1.4 del RIS, la cuota de amortización aplicada a un elemento, tanto en el año de su adquisición o entrada en funcionamiento como en el de su transmisión, va a ser diferente según que la entidad aplique el régimen nacional o el sistema BICCIS pues, en el primer caso, será proporcional a los días del año en los que el elemento haya estado en funcionamiento mientras que, en el segundo, la cuota de amortización será equivalente a todo un año.

En el sistema español y debido a la existencia de pagos a cuenta, las empresas periodifican el gasto por amortizaciones por lo que se produciría una desviación entre el resultado contable y la base imponible de cierta relevancia si tenemos en cuenta todas las especialidades favorables a las empresas que concurren en el régimen BICCIS.

Finalmente, hay que señalar que la regla contenida en el segundo apartado del artículo 37 encuentra su explicación en el hecho de que la determinación de la base imponible no se apoya en la contabilidad pues, si así fuera, ese precepto no sería necesario. En efecto, si partimos del resultado contable, el beneficio o pérdida en la venta del activo se reflejaría al dar entrada al ingreso obtenido en la transmisión y salida al activo por su valor neto contable en dicho momento. Como esto no sucede así en el régimen BICCIS, hay que minorar la base imponible en el valor fiscal del activo transmitido si bien, si nos atenemos a la definición que del concepto de valor fiscal ofrece el artículo 4 (13), bastaría con referirse al contenido de la misma, aunque el último inciso del artículo 37, al referirse a las deducciones excepcionales del artículo 41, nos hace ver que las mismas no están mencionadas en el artículo 4 (13), por lo que resulta necesaria una mayor coordinación entre uno y otro precepto.

#### **4.6 Activos no amortizables y amortizaciones excepcionales**

Junto a los activos amortizables, de forma individual o en grupo, la Propuesta define en el artículo 40 los activos que no son susceptibles de amortización si bien el artículo 41 habilita una amortización excepcional para el caso de que el sujeto pasivo demuestre que su valor se ha reducido de forma permanente al final de un ejercicio fiscal.

Al respecto, el artículo 40 considera que no pueden ser objeto de amortización los siguientes activos:

- a) el inmovilizado material no sujeto a desgaste y obsolescencia, como por ejemplo los terrenos, las obras de arte, las antigüedades o las joyas;
- b) Los activos financieros.

No obstante, el artículo 41 admite una amortización excepcional de los activos no amortizables cuando, en circunstancias excepcionales, un sujeto pasivo demuestre que el valor de un elemento del inmovilizado no amortizable se ha reducido de forma permanente al final de un ejercicio fiscal, en cuyo caso podrá deducir un importe

---

<sup>250</sup> J. MAGRANER MORRENO y M.FUSTER GÓMEZ, "Las amortizaciones en la BICCIS...", cit., p 142

equivalente a esa reducción del valor, salvo que el producto de la transmisión de ese activo esté exento.

Esta última circunstancia afecta a los activos financieros, pues el resto de las exenciones contempladas en el artículo 11 se refieren, en su caso, a activos susceptibles de amortización.

Al respecto hay que advertir que el artículo 4 (15) define los activos financieros como *“las acciones en empresas vinculadas, los préstamos a empresas vinculadas, las participaciones, los préstamos a las empresas con las que la sociedad esté vinculada en virtud de participaciones, las inversiones en inmovilizado, otros préstamos u las acciones propias en la medida en que la legislación nacional autorice su publicación en el balance.”*

Los activos financieros contemplados en el referido precepto constituyen una categoría distinta de los contemplados en el artículo 23, referido a los activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación, es decir a aquellos en los que se cumpla uno de los siguientes requisitos:

- a) Que se adquieran o se contraigan con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro próximo.
- b) Que sean parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, incluidos derivados, que se gestionen conjuntamente y para la cual exista evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo.

En relación a estos activos y pasivos, según establece el apartado 2 del citado precepto, habrá que integrar en la base imponible cualquier diferencia entre su valor razonable al final del ejercicio fiscal y su valor razonable al inicio del mismo ejercicio fiscal o en la fecha de adquisición si esta fuera posterior.

De esta suerte, los activos financieros ordinarios del artículo 4 (15) no son susceptibles de amortización si bien, en circunstancias excepcionales, podrían ser objeto de una amortización excepcional que, en ningún caso, podría llevarse a cabo respecto de cualquier tipo de acciones y participaciones en cuanto que el producto de su transmisión está exento según el establece el artículo 11 d). De ello cabría desprender un criterio de alcance general de gran interés, pues en los elementos en los que el producto de su transmisión está exento no cabría dotar amortizaciones ni depreciaciones, si bien esta regla no se cumple respecto de los activos en pool que, pues, además de amortizarse, el producto de su transmisión está exento.

#### **4.7 Deducción por reinversión en activos de sustitución**

Finalmente, el artículo 38 establece una deducción por reinversión en activos de sustitución que permite aplicar una deducción en la base imponible por el beneficio obtenido en la transmisión de un activo amortizable de forma individual cuando el producto de dicha transmisión vaya a reinvertirse en un activo con finalidad idéntica o

similar, si bien la base de amortización del activo de sustitución se reducirá en un importe equivalente al de la deducción aplicada.

Se trata en definitiva de un incentivo a la reinversión en cuanto que el activo de sustitución puede adquirirse antes de que se haya transmitido el activo al que va a sustituir, en el ejercicio fiscal anterior. También puede adquirirse en los dos ejercicios fiscales posteriores a la transmisión, si bien en el caso de que no se llegase a adquirir el activo de sustitución transcurrido dicho plazo, el importe de la deducción aplicada, incrementado en un 10%, se incorporará a la base imponible en el segundo ejercicio fiscal siguiente a la transmisión.

## **5. Gastos no deducibles**

### **5.1 Descripción general**

Los artículos 14 y 15 contienen una relación de los gastos que no pueden ser deducidos de los ingresos para determinar la base imponible.

El artículo 14 contiene una relación de los gastos no deducibles en el régimen BICIS del siguiente tenor:

*“1. No tendrán la consideración de gastos deducibles:*

- a) las distribuciones de beneficios y los reembolsos de recursos propios o de deuda;*
- b) un 50 % de los gastos de representación;*
- c) la transferencia de los beneficios no distribuidos a una reserva que forme parte de los recursos propios de la sociedad,*
- d) el impuesto sobre sociedades;*
- e) los sobornos;*
- f) las multas y sanciones que deban abonarse a una autoridad pública por infracción de cualquier disposición legal;*
- g) los costes que soporte una sociedad con vistas a la obtención de renta que esté exenta en virtud del artículo 11; dichos costes se estimarán en un porcentaje fijo del 5 % de la renta en cuestión, a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar que el coste soportado ha sido inferior;*
- h) las donaciones monetarias y liberalidades distintas de las realizadas en favor de entidades benéficas tal como se definen en el artículo 16;*
- i) salvo en los casos previstos en los artículos 13 y 20, los costes relacionados con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado, excepto los vinculados a la investigación y el desarrollo;*



- j) *los impuestos enumerados en el anexo III, excepto los impuestos especiales que gravan los productos energéticos, el alcohol y las bebidas alcohólicas, y las labores del tabaco.*
1. *No obstante lo dispuesto en el apartado 1, letra j), un Estado miembro podrá prever la deducción de uno o varios de los impuestos enumerados en el anexo III. Cuando se trate de un grupo, cualquier deducción de este tipo se aplicará a la cuota parte de los miembros del grupo residentes en ese Estado miembro o situados en él.*
  2. *La Comisión podrá adoptar actos delegados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 y sin perjuicio de las condiciones previstas en los artículos 128, 129 y 130 con objeto de modificar el anexo III como corresponda a fin de incluir todos los impuestos similares que representen más del 20 % del importe total del impuesto sobre sociedades en el Estado miembro en el que se recauden.*

*Las modificaciones introducidas en el anexo III se empezarán a aplicar a los sujetos pasivos a partir del ejercicio fiscal siguiente a la modificación.”*

A efectos de hacer un análisis comparativo de la situación en los Estados miembros de esas partidas no deducibles SPENGEL, ORTMANN-BABEL, BZINN y MATANAER<sup>251</sup> las clasifican en cuatro grupos:

- Distribuciones de beneficios, reembolsos de deuda y gastos incurridos en beneficio de los accionistas
- Gastos incurridos con fines de entretenimiento y para obtener rentas exentas
- Pago de impuestos
- Gasto de intereses

En relación a los mismos, los autores citados consideran que, así como en los dos primeros grupos no hay grandes diferencias en su tratamiento en los distintos Estados en cuanto que, por lo general, tales partidas no tienen el carácter de fiscalmente deducibles, las mayores diferencias se dan en los dos últimos grupos en los que sí existen notables diferencias entre los Estados miembros.

A continuación examinaremos los aspectos que más nos han llamado la atención en esa relación y, en su caso, haremos una comparación con la normativa española en la materia.

## **5.2 Retribución de fondos propios y otras retribuciones al accionista**

Además de las distribuciones de beneficios a que se refiere la letra a) del artículo 14, el artículo 15 considera que no tienen la condición de gasto fiscalmente deducible las

---

<sup>251</sup> C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, “A Common Corporate Tax Base...”, cit., pp. 198 y 199.

prestaciones concedidas a una accionista que sea persona física, o a su cónyuge, ascendiente o descendiente en primer grado o empresas asociadas, y que participe directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital del sujeto pasivo, tal como dispone el artículo 78, en la medida en que dichas prestaciones no se otorgarían a un tercero independiente.

Aunque esta disposición resulta, a nuestro juicio acertada, el interés de la misma se encuentra, en nuestra opinión, en el hecho de que excluye la valoración a precio de mercado cuando esas retribuciones no se habrían otorgado a ningún tercero independiente, lo que viene a decir que, si se trata de una prestación desmedida o inusual, no hay que realizar la valoración a precio de mercado de la misma sino que, simplemente, se debe rechazar la deducibilidad de los costes incurridos en su prestación.

Esta previsión es consecuencia del carácter aislado de la Propuesta, en el sentido de que regula la aplicación de un impuesto que no forma parte del sistema normativo de los Estados miembros<sup>252</sup>, así como del carácter facultativo de su aplicación; por ello, la Propuesta no contempla las consecuencias que el disfrute de estas prestaciones pudiera tener en su perceptor. En la medida en que la Propuesta pretenda la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades de los Estados miembros, pensamos que se podría prever esta cuestión.

Así, en nuestro ordenamiento, el apartado 6 del artículo 17, aun cuando se refiere a un supuesto distinto del contemplado en el artículo 15 de la Propuesta, determina que:

*“En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la misma participación.”*

*La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.”*

En un sentido similar, el apartado 7 del artículo 17 dispone que:

*“En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor de mercado de los elementos recibidos.”*

Finalmente, el apartado 8 del mismo precepto establece:

*“En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.”*

Por ello, pensamos que en el marco de una Propuesta revisada dirigida a regular la base imponible de los sujetos individuales del impuesto de sociedades se deberían incorporar también situaciones similares a las descritas.

Finalmente en lo que se refiere a la no deducibilidad de los gastos que representen una retribución de los fondos propios, queremos subrayar la necesidad de definir, a estos efectos, el concepto de fondos propios en el ámbito de la Propuesta al objeto de salir al

---

<sup>252</sup> En nuestra opinión debe existir, cuando proceda, una interrelación de los impuestos establecidos dentro del mismo país.

paso de las discordancias que, a la hora de realizar esta calificación, se producen entre los sistemas normativos de los distintos Estados miembros. En este contexto queremos señalar que la letra a) del artículo 15 de la LIS equipara a los fondos propios los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Si no se establecen reglas similares en todos los Estados miembros, sea en el sentido de que los préstamos participativos no forman parte de los fondos propios o bien de que sí forman parte de los mismos, en las operaciones internacionales realizadas en este tipo de préstamos podría producirse situaciones de doble imposición o de ausencia de tributación, por lo que es importante que esta cuestión se incorpore a la Propuesta revisada.

### **5.3 Gastos de representación**

La letra b) del artículo 14 limita la deducibilidad de estos gastos al 50% de su importe, si bien no define que se entiende por tales, aunque podríamos inferir que se trata de un concepto amplio que incluiría todos aquellos gastos que, no siendo estrictamente necesarios para la realización de la actividad empresarial, contribuyen, sin embargo, a mejorar la percepción social o la imagen de la entidad que los realiza, lo que implica que quedaría en manos de las entidades acogidas a la Propuesta su realización, sin más limitación que la de sus respectivos controles internos y de sus respectivos accionistas así como la de que su deducibilidad estaría limitada al 50 por ciento de los costes incurridos. No obstante, la referencia a gastos de representación alude a un reflejo externo de tales actuaciones supuesto en el que no incidirían los gastos incurridos en atenciones al personal o administradores de la entidad.

A nuestro juicio, este concepto tan ambiguo requiere una mayor precisión, para no incurrir en interpretaciones radicalmente diferentes en su aplicación práctica.

Difiere ese enfoque de la Propuesta con el previsto en el tercer párrafo de la letra e) del artículo 15 de la LIS, dedicado a los donativos y liberalidades no deducibles, en el que se matiza que no se entienden comprendidos en dicho apartado los gastos por atenciones a clientes y proveedores, los cuales serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ni tampoco las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

### **5.4 Impuestos pagados**

La letra d) del apartado 1 del artículo 14 considera, al igual que se establece en todos los Estados miembros, que el Impuesto sobre Sociedades no tiene el carácter de gasto

deducible<sup>253</sup>, mientras que la letra j) determina que los impuestos enumerados en el anexo III, excepto los impuestos especiales que gravan los productos energéticos, el alcohol y las bebidas alcohólicas, y las labores del tabaco no tienen la consideración de deducibles, si bien la enmienda nº 34 del informe del Parlamento Europeo<sup>254</sup> propone que esta limitación se circunscriba, exclusivamente, a los impuestos enumerados en el mencionado anexo III.

El repertorio de impuestos incluidos en el mencionado anexo es muy variado. Así, las entidades españolas acogidas a la BICCCIS no podrían deducir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ni los recargos existentes sobre el mismo, ni tampoco el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados. En Francia, no se podrían deducir cuatro impuestos, Foncier bati, Taxe professionnelle, Taxe sur les salaires y Taxe d'habitation. En Alemania, otros cuatro, en Bélgica esta limitación afectaría solo a los derechos de registro y en algunos otros Estados miembros, como Portugal, la República Checa, Estonia, Letonia, Eslovenia, Finlandia y Rumanía no se limitaría la deducibilidad de ningún impuesto. Además, el apartado 2 permite a los Estados deducir de su cuota parte uno o varios de los impuestos que hayan incluido en el anexo III, lo que, en nuestra opinión, solo se entendería si todos los Estados hubieran determinado los impuestos a incluir en el anexo III con un criterio similar.

De todo ello se desprende que, en este aspecto, la Propuesta no tiene ningún criterio específico para determinar la deducibilidad o no de los impuestos exigidos en los Estados miembros diferentes del impuesto de sociedades, por lo que la determinación de su deducibilidad o no se ha dejado al criterio de los Estados miembros que han incluido en el referido anexo los impuestos que han estimado pertinentes que, con toda probabilidad, coincidirán con los que no son deducibles en su respectivo país. Desde esta perspectiva, nos sorprende que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles no pueda ser deducido con carácter general, cuando, en nuestra opinión, esta limitación debería regir solo para aquellos inmuebles no afectos a la actividad empresarial de la entidad.

Con carácter general, pensamos que esta limitación de la deducción como gasto de ciertos impuestos tiene sentido, aunque no se haya entendido así a la hora de configurar el referido anexo, en el contexto de una base imponible consolidada común, en cuya determinación de la deducción de impuestos de elevado importe sobre los inmuebles u otros activos o actividades exigidos en un Estado miembro afectaría a los demás, por lo que tiene su lógica que se imponga algún criterio de restricción pues, de otra forma, algunos Estados podrían verse tentados a reducir su tipo aplicable en el impuesto de sociedades a costa de elevar los tipos de otros impuestos que, sin embargo, serían deducibles de la base común con el consiguiente perjuicio para otros Estados miembros en los que residan filiales del mismo grupo.

---

<sup>253</sup> Según C. SPENGLER, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, "A Common Corporate Tax Base...", cit., p.199, cuyo trabajo analiza las diferencias existentes entre la BICCCIS y la regulación de los Estados miembros, Estados Unidos y Suiza, solo en este último país el impuesto de sociedades se considera gasto deducible.

<sup>254</sup> Resolución legislativa del parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre Sociedades, d 258 E/134, D.O.C.E de 7.9.2013

En el marco de la revisión anunciada, pensamos que esta limitación podría desaparecer pues, en nuestra opinión, no se debería armonizar aquello que, por naturaleza, es desigual como sucede con el repertorio de impuestos y sus respectivas normativas reguladoras establecidos en los Estados miembros.

## 5.5 Sobornos

La letra e) del apartado 1 del artículo 14 considera que los sobornos no pueden ser deducidos como gasto a efectos de la determinación de la BICIS.

Además de la extrañeza que causa encontrar en la Propuesta el rechazo expreso a la deducibilidad de unos pagos que, supuestamente, parecen ilegales, la primera cuestión que este apartado nos suscita es el alcance de la expresión “sobornos”. No cabe duda de que esa expresión está relacionada con pagos ilícitos, si bien no podemos olvidar que el Derecho Penal no está armonizado en el seno de la Unión Europea por lo que habrá que analizar esta conducta a la luz de lo previsto en el ordenamiento donde se realicen tales pagos.

Otra cuestión sumamente relevante es si, dada la ilicitud de tales conductas, para que los gastos incurridos no resulten deducibles tendrá que haber sido reconocida su ilicitud por sentencia firme. En nuestra opinión, esta interpretación dejaría a esta limitación de su deducibilidad sin posibilidades de aplicación dados los diferentes plazos en los que se resuelven los asuntos en los ordenamientos penal y tributario<sup>255</sup>. Por tanto, hemos de entender que se trata en, primer término, de una declaración de intenciones acorde con los criterios vigentes en la materia y las recomendaciones de la OCDE y del Fondo Monetario Internacional, así como de una posibilidad que se deja abierta para que en la comprobación administrativa de las declaraciones presentadas se pueda rechazar la deducción de esos pagos como gasto a efectos de la determinación de la BICIS.

La deducibilidad de los pagos ilícitos guarda relación con la tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas por lo que, antes de entrar en el examen del alcance de este tipo de gastos no deducibles, hemos de analizar, someramente, la posibilidad de incluir en la base imponible las ganancias ilícitas que, en su caso, pudieran haberse obtenido por alguna de las entidades integrantes del grupo.

En relación con esta cuestión y siguiendo a HERRERA MOLINA<sup>256</sup>, hay que advertir que el cambio de siglo se ha visto enturbiado por un inquietante desarrollo de la criminalidad organizada y una creciente disociación entre legalidad y moralidad que debilita ambos órdenes de valores. Todo ello explica el auge de las actividades económicas ilícitas y el creciente interés que plantea su tributación. En ocasiones, como señala el mencionado autor, los criminales llegan a alegar el carácter delictivo de su actuación para obtener ventajas fiscales. Como reacción, ha surgido una jurisprudencia favorable al gravamen de

---

<sup>255</sup> Evidentemente, si hay que esperar cinco años o más para que exista una sentencia firme que declare la ilicitud de esos pagos y su carácter de sobornos, parece que ya no será posible declarar su no deducibilidad.

<sup>256</sup> P. M. HERRERA MOLINA, “Fiscalidad de los actos ilícitos”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013

las actividades ilícitas y contraria a la deducibilidad de los gastos ilegales sin que, sin embargo, la situación actual pueda calificarse de satisfactoria.

En efecto, hasta fechas recientes, la mayoría de los Estados miembros de la OCDE admitían la deducibilidad del soborno de cargos públicos extranjeros<sup>257</sup>, justificando este proceder en la necesidad de realizar tales gastos para obtener contratos. De ahí que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE haya realizado una serie de recomendaciones con la finalidad de rechazar la deducibilidad de estos pagos. En esta línea se encuentra la Recomendación de 11 de abril de 1996 sobre la deducibilidad fiscal de sobornos a cargos públicos extranjeros, y urgía su puesta en práctica, por lo que se aprobó otra Recomendación revisada sobre la lucha contra el soborno en las transacciones negociables de carácter internacional, de 23 de mayo de 1997. En la primera de las referidas recomendaciones se apuntaba la conveniencia de no introducir un concepto demasiado estricto de soborno o bien prescindir de ciertas categorías ambiguas de gastos deducibles como la de gastos de representación y comisiones.

Asimismo, hay que destacar la entrada en vigor del Convenio internacional contra el soborno de cargos públicos extranjeros en las transaccionales de ámbito internacional suscrito por 21 Estados miembros y 5 Estados terceros.

En el ámbito de la Unión Europea se encuentra el documento del Consejo Europeo “Prevención y control de la delincuencia organizada – Estrategia de la Unión Europea para el comienzo del nuevo milenio”<sup>258</sup> en el que se recomienda que los pagos con fines delictivos como, por ejemplo, las prácticas de corrupción, no sean deducibles de impuestos.

Según indica HERRERA MOLINA<sup>259</sup>, en la ley alemana del Impuesto sobre la renta no constituyen gastos deducibles de la actividad empresarial aquellos pagos y prestaciones que constituyan una actuación antijurídica tipificada en una ley penal o en una norma que castigue la citada conducta con una multa.

En España, como señala el mencionado autor, los gastos incurridos serían deducibles si se tratase de una *“ilicitud meramente civil”*<sup>260</sup>. En cuanto los gastos delictivos o constitutivos de infracciones administrativas correlacionados con ingresos sometidos a tributación, según MALVÁREZ PASCUAL y MARTIN ZAMORA<sup>261</sup>, aunque desde el punto de vista moral no resulte muy adecuado, no hay ningún precepto que prohíba que dichas partidas tengan la consideración de gasto deducible siempre que, como consecuencia de los mismos, los ingresos obtenidos se hayan incluido en la base imponible. A juicio de HERRERA MOLINA, sin embargo, la clave radica en el grado de

---

<sup>257</sup> Se entiende que el soborno a los cargos públicos nacionales está prohibido en todos los ordenamientos.

<sup>258</sup> DOC C 19 de 23.1.1999

<sup>259</sup> P. M. HERRERA MOLINA, “Fiscalidad de los actos...”, cit. pp. 77 y 78

<sup>260</sup> Como indicamos anteriormente si, para determinar la deducibilidad o no de tales pagos, hay que determinar si constituyen un ilícito penal, es evidente que ninguna entidad va a excluir a priori su deducibilidad fiscal, por cuanto que estaría reconociendo que ha cometido un ilícito penal.

<sup>261</sup> L. A. MALVÁREZ PASCUAL y P. MARTIN ZAMORA, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general, CEF, Madrid, 1998, p 240.

ilicitud, de forma que, en el caso de actividades radicalmente prohibidas, el gasto no tendría carácter deducible, mientras que, en otro caso, sería posible la deducción. La obligación de satisfacer los gastos delictivos es nula, según el artículo 1275 del Código Civil y, en consecuencia, no se puede predicar la deducibilidad de los mismos.

La cuestión que, por nuestra parte, se plantea, ante tan claro pronunciamiento, es si esa ilicitud la puede apreciar la Administración tributaria en sede de la comprobación administrativa o sólo la puede determinar el Tribunal penal, en cuyo caso la Administración para rechazar la deducibilidad de tales gastos se vería obligada a presentar una querrela. Nos parece que esta solución haría inviable el rechazo a su deducibilidad, pues cuando la ilicitud penal se hubiera decretado, habría transcurrido, con creces, el plazo de comprobación administrativa.

En todo caso, es importante que la Propuesta introduzca una definición del concepto de soborno al objeto de conseguir una aplicación uniforme de la norma, teniendo en cuenta que los sobornos a los funcionarios nacionales son, en todo caso, actos delictivos en todos los Estados miembros y que, en cuanto a los sobornos a funcionarios extranjeros, la normativa aplicable es muy dispar, como hemos visto, y se mueve en el terreno de las recomendaciones, por lo que una definición del concepto de sobornos en el contexto de la Propuesta resulta, imprescindible, en nuestra opinión, si se pretende que esa norma se aplique de manera efectiva.

Al respecto, hay que tener en cuenta que el artículo 424 del Código Penal español, según redacción dada por la L.O 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la L.O 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, define esta conducta como aquella en la que el particular ofrece o entrega una dádiva o retribución de cualquier clase a una autoridad, funcionario público o persona que participe en el ejercicio de la función pública para que realice un acto contrario a los intereses inherentes a su cargo, para que no realice o retrase el que debiera practicar. Por su parte, el artículo 427 extiende los efectos de la sanción prevista para estas conductas a los funcionarios de la Unión Europea o a los funcionarios de otro Estado miembro de la Unión.

De lo expuesto se infiere, sin ningún género de duda, que los sobornos a funcionarios de países no comunitarios no son delito en el ordenamiento español, por lo que si la Propuesta quiere seguir las recomendaciones de la OCDE y de la misma Unión Europea, tendrá que dar un concepto de soborno que incluya a los funcionarios de cualquier país sea o no de la Unión Europea y desvincular la deducibilidad de estos pagos de la ilicitud penal de la conducta, pues tal ilicitud sólo se puede determinar de acuerdo con la normativa de cada Estado miembro y ya hemos visto que no es, en absoluto, uniforme ni proclive a la sanción de estos comportamientos, posiblemente por las dificultades que encierra su enjuiciamiento desde el punto de vista del ámbito territorial de aplicación de la norma.

A este respecto, aunque la redacción contenida en el apartado f) del artículo 15 de la LIS, que considera no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, no resuelve el problema de la deducibilidad de los sobornos a funcionarios de

países no comunitarios, como ya hemos indicado, sí nos parece una regla razonable que debería ser tomada en cuenta en el marco de la revisión de la Propuesta anunciada por la Comisión.

## 5.6 Costes incurridos en la obtención de rentas exentas

En este aspecto, C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER<sup>262</sup> advierten de las diferencias detectadas en la regulación de los Estados miembros donde solo en Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Francia, Lituania, Países Bajos, Portugal y España los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas son considerados gastos fiscalmente deducibles, de donde se infiere que en el resto de los Estados miembros tales costes no serían deducibles. De ahí que éste sea un aspecto fundamental de la Propuesta.

Al respecto, la redacción de la letra g) del apartado 1 del artículo 14 limita el importe de estos gastos y costes al 5% de la renta exenta salvo que el sujeto pasivo demuestre que su importe ha sido inferior, de lo que se desprende que pueden ser deducidos en un importe poco relevante.

Nada tiene que ver esta previsión de la Propuesta con la contenida en el artículo 16.1 de la LIS, en el que, como veíamos en el capítulo anterior, los gastos financieros netos<sup>263</sup>, se contraigan para adquirir activos productores de rentas exentas o de rentas sujetas, son deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio, pudiéndose deducir, aun cuando exceda de dicho límite, gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.

No obstante, el artículo 15, h) de la LIS establece que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

A estas motivaciones se refiere el apartado 1, d) de la Exposición de Motivos de la LIS, al advertir que, aún cuando se trate de gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, *“salvando, no obstante, aquellas operaciones que fueran razonables desde una perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o*

---

<sup>262</sup> C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, “A Common Corporate Tax Base...”, cit., p.199.

<sup>263</sup> Por gastos financieros netos se entiende, según el referido precepto, el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a los que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15.



*bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.”*

En nuestra opinión, esa redacción no resulta muy afortunada pues parece presumir que, por el hecho de realizar una adquisición a terceros o de llevar a cabo una auténtica gestión desde el territorio español de las participadas, aunque sea una gestión desastrosa, tales operaciones resultan en sí mismas razonables.

La limitación de los gastos financieros incurridos en las operaciones antes descritas no se encuentra en el texto de la Propuesta, lo que tiene su lógica, por cuanto que los destinatarios de la misma, en el marco de la versión oficial aprobada por la Comisión, son los grupos fiscales y, al efecto, la consolidación fiscal resuelve estos problemas, en lo que se refiere a los miembros del mismo grupo fiscal, mediante la consolidación y eliminación de los ingresos y gastos contraídos entre entidades del mismo grupo. Es cierto que no contempla el supuesto de los gastos financieros contraídos entre entidades que no pertenecen al grupo fiscal aun cuando pertenezcan al mismo grupo mercantil, si bien esta situación se resolvería con la limitación de los costes incurridos en la obtención de rentas exentas contenida en la letra g) del artículo 14.

Al quedar postergada la consolidación para una etapa posterior, según ha anunciado la Comisión en la próxima revisión de la Propuesta, estas cuestiones, sin duda, serán objeto de intensos debates, pues requieren solución y son cuestiones del máximo interés y actualidad por lo que, sin duda, en este punto, el texto de la Propuesta podría ser objeto de importantes modificaciones. De momento, ya se ha anunciado que las modificaciones previstas en la Directiva matriz filial se incorporarán a la Propuesta revisada al objeto de conseguir una mayor armonización en el seno de la Unión Europea.

## **6. Recapitulación**

La determinación de los gastos deducibles y no deducibles resulta un aspecto esencial de la configuración de la base imponible, de ahí la importancia de su armonización.

La configuración que hace la Propuesta de los gastos deducibles es, en nuestra opinión, amplia pues aspectos muy conflictivos, como las provisiones, deterioros e insolvencias, están tratados de forma bastante genérica y posibilitarían la aplicación de mayores deducciones que las previstas con carácter general en los Estados miembros.

En este sentido MORA AGUDO, NAVARRO HERAS y PRADO ROMÁN<sup>264</sup> advierten que la comparación de la normativa BICCIS respecto de la española afectaría de forma negativa a la hacienda pública reduciendo el ingreso por el impuesto en lo que concierne a las provisiones, deterioros de créditos, deterioros de inversiones financieras y deducibilidad de gastos de I+D que recibirían un tratamiento más ventajoso con la normativa europea.

---

<sup>264</sup> L. MORA AGUDO, E. NAVARRO HERAS y M. PRADO ROMÁN, p. 108

“Base imponible común consolidada...” cit.,

Por contra, en nuestra opinión, la normativa española resulta más ventajosa en cuanto que contiene un amplio capítulo de reducciones en la base imponible, por activos intangibles, Obra Benéfico Social de las Cajas de Ahorro, Reserva de Capitalización, Reserva de Nivelación de bases imponibles negativas<sup>265</sup>, por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y deducciones por creación de empleo, no contempladas en la Propuesta comunitaria que, junto a una serie de regímenes especiales, permiten reducir significativamente la aplicación del tipo nominal de gravamen determinando un tipo efectivo inferior como veremos posteriormente en el capítulo dedicado al tratar del impacto económico de la Propuesta en nuestro ordenamiento.

Es preciso reconocer, sin embargo, que la LIS ha introducido importantes novedades en materia de deducibilidad de gastos, al limitar la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad e incorporar una norma sobre operaciones híbridas<sup>266</sup> entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal entre las partes intervinientes. Según se indica en la Exposición de Motivos, dicha regla tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esa operación se realiza entre partes vinculadas.

Además, no podemos dejar de tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 11, 3, 1º, no resultan fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, principio que, como hemos visto, no existe en la Propuesta que no contiene una exigencia similar.

Aunque estas diferencias pueden encontrar cierta explicación en el hecho de que la Propuesta determina que su aplicación es facultativa lo que ha exigido que la Comisión haya tenido que hacer un cierto “encaje de bolillos” ya que si bien, de una parte, ha tenido que configurar una base imponible amplia que compense, en cierta forma, el impacto negativo de la consolidación, y no contempla reducciones en la base imponible ni en la cuota, de otra, ha tenido que introducir cierta dosis de flexibilidad y mejora de la normativa contemplada en la misma frente a la existente en los Estados miembros, si se pretendía que se acogieran al nuevo sistema un número razonable de entidades, dado el indudable coste de su aprobación e implantación.

En el marco de una aplicación obligatoria de la Propuesta a la luz de la revisión anunciada, este planteamiento tiene, necesariamente, que decaer por cuanto que se supone que la normativa comunitaria ya no tiene que competir con la de los Estados miembros para que las empresas elijan una u otra, pues la normativa vigente en los Estados miembros habrá sido previamente armonizada en un grado suficiente.

---

<sup>265</sup> Solo para PYMES, artículo 105 de la LIS.

<sup>266</sup> Artículo 15, j) de la LIS

Ahora bien, para que esto sea así, es preciso que la aplicación de la normativa armonizada, al menos en sus aspectos esenciales, sea lo más amplia posible, es decir, que se aplique a todas las empresas sujetas al impuesto de sociedades en los Estados miembros. A este respecto, el apartado 1.1 de la reciente Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”<sup>267</sup> nos suscita grandes dudas en cuanto al alcance de los destinatarios de la normativa armonizada en cuanto que en dicho apartado se indica que *“la Comisión trabajará sobre una propuesta encaminada a hacer obligatoria la utilización de la BICCIS, al menos para las empresas multinacionales”*, de lo que cabría inferir que posiblemente no se plantee una armonización general de todos los aspectos de la base imponible, sino solo de aquellos que atañen, de forma específica, a las empresas multinacionales.

Dado lo reciente de estas manifestaciones y el hecho de que la anunciada revisión de la BICCIS no tendrá lugar hasta mediados de 2016, no podemos valorar el alcance de las propuestas que aún no han sido formuladas, si bien desearíamos que la Comisión fuera ambiciosa en sus planteamientos pues las circunstancias actuales son propicias para ello dado el alto grado de consenso obtenido en la necesidad de implementar una tributación más justa y eficiente.

## **CAPÍTULO V. PÉRDIDAS**

### **1. Planteamiento**

El artículo 43 de la Propuesta constituye el único precepto del Capítulo VII, “Pérdidas” y, pese a lo sucinto de esta regulación, su contenido tiene un gran interés por cuanto que hace referencia a una de las principales ventajas de la aplicación del régimen BICCIS. Así lo señala la Exposición de Motivos de la Propuesta en el párrafo 10º del apartado primero al indicar que:

*“Las empresas que operen más allá de sus fronteras nacionales se beneficiarán tanto de la introducción de la compensación transfronteriza de pérdidas como de la reducción de los costes de cumplimiento vinculados al impuesto sobre sociedades. Permitir la consolidación inmediata de los beneficios y las pérdidas a efectos de cálculo de las bases imponibles en toda la UE supone un paso adelante en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y, por tanto, de cara a la mejora de las condiciones de neutralidad fiscal entre las actividades nacionales y transfronterizas a fin de explotar, con más eficacia el potencial del mercado interior. Un cálculo efectuado sobre una muestra de multinacionales de la UE ha puesto de relieve que, como promedio, aproximadamente el 50% de los grupos multinacionales no financieros y el 17% de los financieros podrían salir beneficiados de una compensación transfronteriza inmediata de las pérdidas”.*

---

<sup>267</sup> COM (2015) 302 final de 17.6.2015

Asimismo, el considerando 6 de la Propuesta añade:

*“La consolidación constituye un elemento esencial de un régimen de este tipo, pues es la única forma de superar los principales obstáculos fiscales a los que se enfrentan las empresas de la Unión, ya que permite eliminar los trámites relacionados con los precios de transferencia y la doble imposición intragrupo y compensar automáticamente las pérdidas registradas por los sujetos pasivos con los beneficios generados por otros miembros del mismo grupo.”*

Para completar la definición de los aspectos esenciales del régimen el considerando 15 señala:

*“Es preciso que los sujetos pasivos estén autorizados a trasladar sus pérdidas a ejercicios posteriores de forma indefinida, pero no a ejercicios anteriores. Dado que el traslado de pérdidas a ejercicios posteriores tiene por objeto garantizar que el sujeto pasivo pague el impuesto sobre su renta efectiva, no hay ningún motivo para imponer plazos al respecto. El traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores es una práctica relativamente poco frecuente en los Estados miembros y que reviste una complejidad excesiva.”*

De lo expuesto podemos constatar que la compensación transfronteriza horizontal de pérdidas en los sujetos acogidos al régimen contemplado en la Propuesta constituye un elemento estructural del mismo en cuanto que tales pérdidas se integran en la base imponible del grupo que se determina de forma conjunta para todos los sujetos pasivos del mismo. A su vez, como el artículo 57.1 dispone que se consolidarán las bases imponibles de los miembros del grupo, si unas entidades del grupo obtienen bases imponibles positivas y, otras, negativas, al determinarse la base imponible del grupo por la suma algebraica de unas y otras, se hace posible la compensación automática de los beneficios y las pérdidas obtenidos en el ejercicio por las entidades que lo integran.

De otra parte, es necesario prever el procedimiento por el cual, en el caso de que el grupo obtenga bases imponibles negativas, éstas puedan ser compensadas en ejercicios posteriores, para lo cual el apartado segundo del artículo 57 dispone que cuando la base imponible consolidada sea negativa, la pérdida se trasladará y compensará con la siguiente base imponible consolidada positiva.

En este contexto, pues, podemos entender que cuando nos referimos a la compensación transfronteriza de pérdidas nos estamos refiriendo al procedimiento para determinar la base imponible en el seno de los grupos BICCIS, en cuanto que ésta integra tanto las bases imponibles positivas como las negativas generadas por los diferentes miembros del grupo, por lo que se produce, de forma automática, una suerte de compensación horizontal de pérdidas al considerar al grupo, a los efectos de determinar la base imponible objeto de gravamen como un único sujeto pasivo. Ahora bien, como es posible que el resultado del grupo sea negativo es preciso prever también el procedimiento por el cual dicho resultado negativo se podrá deducir en los ejercicios fiscales siguientes, procedimiento que generalmente es denominado de compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación.

El artículo 43 se refiere a esta última cuestión en los siguientes términos:

- “1. Las pérdidas en que incurra en un ejercicio fiscal un sujeto pasivo o un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente podrán deducirse en los ejercicios fiscales siguientes, salvo disposición en contrario de la presente Directiva.*
- 2. Una reducción de la base imponible por pérdidas en ejercicios fiscales anteriores no dará lugar a un importe negativo.*
- 3. Se utilizarán en primer lugar las pérdidas más antiguas.”*

Partiendo de este esquema normativo, nos proponemos abordar diversas cuestiones. En primer lugar, queremos hacer referencia a los problemas y a las dificultades que existen en la actualidad para llevar a cabo la compensación transfronteriza de pérdidas, cuestión que ha dado lugar a una abundante jurisprudencia del TJUE. Esta materia está muy vinculada al alcance del principio de territorialidad, de ahí los problemas existentes en orden a la compensación de bases imponibles generadas por los establecimientos permanentes debido a la diferente regulación contenida en los Convenios de Doble Imposición concertados entre los distintos países en el tratamiento de esta cuestión.

Asimismo, analizaremos la naturaleza de la compensación de pérdidas y las cuestiones que plantea la comprobación administrativa de las mismas en el ámbito de la BICCS.

Finalmente y, entrando ya en la cuestión de la compensación de las bases negativas pendientes, debemos abordar, sucintamente, la incidencia que en este procedimiento tienen las entradas y salidas de entidades del grupo, en la medida en que impliquen una distribución de esas bases negativas como consecuencia de esos procesos de reorganización.

No podemos, sin embargo, olvidar lo que venimos repitiendo en todos los capítulos, que la Comisión ha decidido revisar la actual Propuesta con la finalidad de conseguir su aprobación y reorientar sus objetos de acuerdo con lo anunciado en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo de 17 de junio de 2015<sup>268</sup> y que, en este contexto, ha anunciado que *“presentará una nueva propuesta legislativa el próximo año, en la que se ajustará la base imponible en consecuencia, se introducirá el elemento de la obligatoriedad para la BICCS y se adoptará un planteamiento por etapas. Esto incluiría inicialmente un mecanismo de compensación transfronteriza de pérdidas a la espera de que se vuelva a introducir la consolidación en una fase posterior.”*

A su vez, en el apartado 3.1 del referido documento<sup>269</sup> la Comisión añade:

*“La Comisión propondrá que, hasta que se introduzca plenamente la consolidación de la BICCS, las entidades del mismo grupo puedan compensar los beneficios y las pérdidas que realicen en diferentes Estados miembros. De este modo se eliminaría un importante obstáculo fiscal en el mercado único para las empresas,*

---

<sup>268</sup> “Un sistema de imposición...” cit., p. 9

<sup>269</sup> “Un sistema de imposición...” cit., p. 13

*permitiéndoles temporalmente una compensación transfronteriza de las pérdidas, de modo que tributen sobre sus beneficios netos en la UE.*

*Para garantizar que un Estado miembro no acabe soportando la carga de las pérdidas sufridas en otro Estado miembro, habría un mecanismo de reversión de estas pérdidas una vez que la entidad del grupo vuelva a obtener beneficios. La Comisión tiene la intención de hacer coincidir esta iniciativa con una de las fases de su propuesta revisada sobre la BICCIS.”*

De lo expuesto se desprende el firme propósito de la Comisión de posibilitar la compensación transfronteriza de las pérdidas obtenidas por entidades residentes en Unión Europea, sin perjuicio de que, si se llegase a introducir la consolidación fiscal en un momento ulterior, también pudieran compensarse las pérdidas obtenidas entre las diferentes entidades del mismo grupo fiscal.

Por ello, hemos de referirnos al estado actual de esta cuestión en el seno de la Unión Europea, al objeto de tratar de inferir cómo sería la regulación que en este punto se podría introducir en la anunciada revisión de la Propuesta, sin perjuicio de que, como la Propuesta presentada aún no ha sido retirada y nuestro trabajo versa sobre la misma, analicemos también la compensación de pérdidas en sede de un mismo grupo fiscal, en cuanto que es intención de la Comisión plantear la regulación de esta cuestión en una fase ulterior.

## **2. La compensación transfronteriza de pérdidas. Estado actual de la cuestión**

Con la finalidad de coordinar los regímenes de tributación directa de los Estados miembros para mejorar la competitividad de las empresas en la UE, la Comisión formuló una Comunicación<sup>270</sup> al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre la “*Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*”, en la que analiza los principios y problemas básicos de la deducción de pérdidas transfronterizas y sugiere las condiciones en que los Estados miembros podrían autorizar esa deducción de las pérdidas registradas:

- bien dentro de una misma sociedad, es decir, las pérdidas soportadas por una sucursal o establecimiento permanente de la sociedad en otro Estado miembro,
- bien dentro de un grupo de sociedades, es decir, las pérdidas soportadas por un miembro de un grupo en otro Estado miembro.

Esta cuestión, según indica la Comisión, está afectada por el hecho del tratamiento asimétrico que los sistemas fiscales de la UE atribuyen a los beneficios y las pérdidas<sup>271</sup> pues, mientras que los beneficios se gravan en el ejercicio en que se realizan, la Administración tributaria no reintegra el valor fiscal de una pérdida cuando se incurre en ella, de ahí que sea necesario compensar las pérdidas con otra base imponible positiva

---

<sup>270</sup> COM (2006) 824 final, 19.12.2006

<sup>271</sup> En nuestra opinión, que más adelante exponremos, este tratamiento asimétrico no es sino una consecuencia de la propia naturaleza de la compensación de pérdidas.

de la misma sociedad o del grupo de sociedades a fin de prevenir la "sobretributación", en palabras de la propia Comisión. Se evitan así las desventajas de tesorería que, en comparación con una compensación inmediata con otra base imponible positiva, resultan del desfase en la contabilización de la pérdida, esto es, su traspaso al ejercicio siguiente y compensación con beneficios futuros. La deducción de pérdidas a escala transfronteriza impediría, según indica la Comisión, que éstas acabaran enquistándose en distintas entidades.

Además, la diferente consideración otorgada a las pérdidas transfronterizas por parte de los Estados miembros<sup>272</sup> incide en el funcionamiento del mercado interior y en las decisiones de las empresas acerca de la oportunidad y la manera de introducirse en un nuevo mercado, suponiendo la inexistencia o limitación de la deducción de estas pérdidas un obstáculo para entrar en otros mercados lo que, a juicio de la Comisión, perpetúa la fragmentación artificial del mercado interior con arreglo a las fronteras nacionales.

### **3. Pérdidas dentro de una misma sociedad: el problema de las pérdidas registradas por establecimientos permanentes**

Cabe definir como pérdidas originadas dentro de una misma sociedad aquellas en las que han incurrido las divisiones autónomas de la sociedad, sus distintos departamentos, sucursales o establecimientos permanentes situados en otros Estados, por lo que esta cuestión incide directamente en la aplicación del principio de territorialidad en el que no existen reglas uniformes en el derecho de la Unión, de forma que los Estados pueden elegir los puntos de conexión que estimen convenientes para someter a gravamen las distintas manifestaciones de capacidades económicas. En este sentido, como señala BARRREIRO CARRIL<sup>273</sup>, los legisladores nacionales pueden tanto aplicar el principio de renta mundial a sus residentes y el principio de la fuente, territorialidad en sentido estricto, a los no residentes que obtienen rentas en su territorio así como, en ausencia de Derecho secundario en la materia, sujetar a tributación a sus residentes en base al principio de territorialidad en sentido estricto, gravando únicamente las rentas generadas en su territorio y excluyendo de su jurisdicción fiscal tanto las rentas positivas como las negativas devengadas en el extranjero.

De ahí que la aplicación del principio de territorialidad a los contribuyentes residentes pueda provocar la "compartimentalización territorial" de la base imponible, la cual podría conducir a una imposibilidad de compensar pérdidas en situaciones transnacionales,

---

<sup>272</sup> Sobre el diferente tratamiento de las pérdidas en los distintos Estados miembros véase J. ANEIRO PEREIRA, "La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de los países miembros y en el proyecto de BICIS" en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª Edición, "Desafíos de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades", Doc 13/2012.

<sup>273</sup> M.C. BARRREIRO CARRIL, "La compensación de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada." en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª Edición, "Desafíos de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades", Doc 13/2012, p. 54

situación que se produciría en el caso de un contribuyente que obtuviera únicamente beneficios en el Estado miembro en que reside y pérdidas en el Estado de la fuente. En lugar de existir una única base imponible que tribute en un solo país en la que se compensen los resultados positivos con los negativos, podemos encontrar, como señala ANEIRO PEREIRA<sup>274</sup>, con que se atribuye la pérdida a un Estado miembro y la renta positiva a otro distinto o que la normativa del territorio en que se encuentre la entidad tenga en cuenta los ingresos de la sucursal para determinar la tributación de la empresa pero no las pérdidas.

Es así, como señala el autor citado, que la inclusión de las pérdidas de ese establecimiento permanente en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la casa central depende del método para la eliminación de la doble imposición que se utiliza, normalmente, en los convenios para evitar la doble imposición o, en su caso, en las normas internas. Así, el método de imputación se caracteriza por la toma en consideración de todas las pérdidas en la determinación de la renta obtenida a nivel mundial en el Estado de residencia de la sociedad, mientras que el método de exención excluye la renta gravada en el Estado miembro de la fuente del impuesto aplicable a la casa central, lo que pudiera conducir a la no deducción de las pérdidas de dicho establecimiento permanente en el Estado de residencia de la casa central. Sólo en el caso de que en dicho Estado existiera una cláusula de “recaptura” podrían tales pérdidas ser deducidas temporalmente.

El TJUE abordó las consecuencias de los perjuicios derivados de esta “compartimentalización” territorial de la base imponible en los asuntos *Futura*<sup>275</sup> y *AMID*<sup>276</sup> y, más recientemente en los asuntos *Lidl Belgium*<sup>277</sup>, *Stahlwerk Ergst Westig (SEW)*<sup>278</sup> y *Deutsche Shell*<sup>279</sup>, referidos estos últimos a entidades residentes en Alemania.

En el asunto *Futura* el TJUE examinó la situación desde la perspectiva del Estado de acogida del establecimiento permanente, dictaminando que el principio de territorialidad podría justificar que se limitara el traslado de pérdidas en ejercicios posteriores sólo para aquellas pérdidas que guardasen relación con los ingresos obtenidos en su territorio.

En el asunto *AMID*, desde la perspectiva del Estado de origen, el TJUE consideró que la medida que impedía la compensación en ejercicios futuros de las pérdidas obtenidas por la casa central al existir resultados positivos obtenidos por un establecimiento permanente, aún cuando entre los Estados implicados mediaba un Convenio de doble imposición que establecía la exención en el Estado de residencia de las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente, era incompatible con el Tratado Comunitario, en cuanto que la normativa belga no distinguía entre la situación de una sociedad belga con establecimiento permanente en Luxemburgo y la de una sociedad belga con una

---

<sup>274</sup> J. ANEIRO PEREIRA, “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo...” cit., p. 43

<sup>275</sup> Asunto C-250/97, Sentencia del TJUE de 15 de mayo de 1997

<sup>276</sup> Asunto C-141/99, Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000

<sup>277</sup> Asunto C-414/06, Sentencia del TJUE de 15 de mayo de 2008

<sup>278</sup> Asunto C-415/06, Sentencia del TJUE de 6 de noviembre de 2007

<sup>279</sup> Asunto C-293/06, Sentencia del TJUE de 28 de febrero de 2008



sucursal en Bélgica, por lo que la diferencia de trato en lo que respecta a la deducción de pérdidas resulta contraria a la libertad establecimiento y no puede ser admitida.

En los asuntos *Lidl Belgium* y *Stahlwerk Ergst Westig (SEW)*, entidades alemanas con establecimientos permanentes en Luxemburgo y Estados Unidos, respectivamente, al tributar dichas entidades en Alemania con arreglo al principio de renta mundial, las pérdidas obtenidas en los citados establecimientos permanentes no podían deducirse en el Estado de la fuente al no tener allí rentas positivas con las que compensarse, sin que tampoco pudieran ser compensadas en el Estado de residencia, por cuanto que los respectivos Convenios declaraban exentas tanto las rentas positivas como las pérdidas derivadas de los establecimientos permanentes foráneos, de suerte que, en opinión de BARRREIRO CARRIL<sup>280</sup>, Alemania aplicaba el método de exención con arreglo al “principio de simetría”.

Al respecto, según indica JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS<sup>281</sup>, se dice que el Estado en cuestión ha optado por emplear el “principio de simetría” en la aplicación del método de exención cuando no tiene en cuenta ni las rentas procedentes de una determinada fuente foránea ni las pérdidas procedentes de dicha fuente a la hora de determinar la base imponible por lo que el sujeto afectado se puede ver en una peor situación financiera que un sujeto que no se viera afectado por este principio, lo que, a su juicio, puede plantear dudas respecto de su compatibilidad con las libertades establecidas en el Tratado al hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de creación de establecimientos permanentes en otros países a favor de la inversión puramente doméstica.

El TJUE, aún cuando apreció la existencia de esta restricción a la libertad de establecimiento consideró, sin embargo, aceptables y proporcionadas las justificaciones esgrimidas por lo que estimó que tales medidas eran compatibles con el Tratado al no ir la medida restrictiva más allá de lo estrictamente necesario para cumplir los fines aceptados como justificación de la misma.

Para solventar estos problemas la Comisión recomienda<sup>282</sup> que se aplique el método de imputación o crédito impositivo o que, si se aplica el método de exención, se introduzca de modo expreso un mecanismo de reversión automática a partir de beneficios futuros con cláusula de recaptura para el caso de que el establecimiento permanente obtenga beneficios.

En nuestro ordenamiento esta cuestión parecía resuelta ya que de la redacción del artículo 22.2<sup>283</sup> del TRLIS se infería que la base imponible se incluyen tanto las rentas

<sup>280</sup> M. C. BARRREIRO CARRIL, “La compensación de pérdidas empresariales...” cit., p. 55

<sup>281</sup> D. J. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, La compatibilidad del principio de simetría en la aplicación del método de exención con la libertad de establecimiento. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl Belgium* (C-414/06), en *Crónica Tributaria* nº 128, p. 173.

<sup>282</sup> COM(2006) 824 final, apartado 2.3

<sup>283</sup> Tras declarar el apartado 1 que están exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, el apartado añade: “Cuando en anteriores periodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieren integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.”

positivas como las negativas<sup>284</sup> por lo que no se produciría la aplicación del principio de simetría en la forma antes indicada. Esta situación, no obstante, se ha visto modificada con la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto que el nuevo artículo 22.1 contempla el sistema de exención sin integración de las bases imponibles negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, salvo que procedan de la transmisión del mismo o del cese de su actividad. En este último caso, el importe de las rentas negativas así obtenidas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en ese artículo o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 procedentes del mismo<sup>285</sup>.

De otra parte, y aún cuando parte de la doctrina<sup>286</sup> se ha planteado si es posible aplicar la exención prevista en el artículo 22 para las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente cuando resulte de aplicación un Convenio de doble imposición que establezca el método de imputación como método para la eliminación de la doble imposición, es importante indicar, como advierten L. EZQUERRA MARTIN e I. MEDRANO LÓPEZ<sup>287</sup>, que, en la actualidad, tanto la Dirección General de Tributos<sup>288</sup> como los tribunales españoles<sup>289</sup> entienden que, de acuerdo con una lectura finalista y alineada con el principio de no agravación, el sujeto pasivo puede optar por aplicar el método de exención en aquellos casos en los que el CDI aplicable establezca el método de imputación.

En este contexto, dada la posición favorable de la Administración y los Tribunales y el hecho de que esa libertad de opción resulte, en todo caso, beneficiosa desde el punto de vista del contribuyente, esta discusión resulta poco relevante desde el punto de vista práctico actual, sin perjuicio de que, desde la perspectiva de nuestro análisis, siga siendo relevante en cuanto que otros Estados no tienen por qué compartir este punto de vista que supone que uno de los Estados firmantes de un Convenio deje la aplicación de una de sus cláusulas a opción de los contribuyentes afectados y sin contrapartida por parte del otro Estado firmante. De ahí que, como este criterio nacional no está generalizado en otros países, la Comisión recomiende<sup>290</sup> encarecidamente a los Estados que no permiten tener en cuenta las pérdidas soportadas por establecimientos permanentes en otros Estados miembros que revisen sus sistemas fiscales a fin de promover la libertad de establecimiento.

En lo que se refiere al tratamiento de las pérdidas, nuestro ordenamiento se ha alineado, además, con otra de las recomendaciones de la Comisión ya que, con la finalidad de

---

<sup>284</sup> L. EZQUERRA MARTIN e I. MEDRANO LÓPEZ, "Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente" en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBIN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, p.767

<sup>285</sup> No se precisa hasta qué momento se puede ir hacia atrás en esta compensación, suponemos que se referirá al periodo de prescripción.

<sup>286</sup> J. R. RUIZ GARCÍA y J. M. CALDERÓN CARRERO, "Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal suscritos por España", Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.

<sup>287</sup> L. EZQUERRA MARTIN e I. MEDRANO LÓPEZ, "Exención de determinadas rentas..." cit., pp. 734 y 735

<sup>288</sup> CV 0176-08 y CV 0118-11.

<sup>289</sup> Resolución del TEAC de 30 de marzo de 2006 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2008 (rec. 633/2005)

<sup>290</sup> Apartado 4, p. 12, COM (2006) 824

evitar el doble aprovechamiento de pérdidas, en sede del establecimiento permanente, primero, y de la casa central, después, la LIS, tras señalar en el artículo 22.1, que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad, dispone en el apartado 4 del artículo 31, relativo a las deducciones para evitar la doble imposición internacional del impuesto soportado por el sujeto pasivo, que, en aquellos supuestos de establecimientos permanentes que hubieran obtenido en anteriores periodos impositivos rentas negativas que no se hayan integrado en la base imponible de la entidad, no se integrarán las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de aquellas. De esta forma si, el sujeto pasivo ha integrado en su base imponible pérdidas de un establecimiento permanente en ejercicios anteriores, la exención prevista en el artículo 22 para las rentas obtenidas con posterioridad por ese establecimiento permanente no sería aplicable hasta cubrir el importe de las pérdidas integradas con anterioridad.

#### **4. Pérdidas dentro de un grupo de sociedades**

Aún cuando muchos Estados miembros han implantado un sistema nacional de tributación de grupos, a fin de otorgar al grupo la consideración de unidad económica, sólo cinco Estados miembros, Francia, Reino Unido, Italia, Dinamarca y Austria, disponen de un sistema de deducción de pérdidas que se aplique también en un contexto transfronterizo.

Al respecto, señala ANEIROS PEREIRA<sup>291</sup>, que Francia permite a las sociedades francesas tributar en grupo siempre que estén conectadas con una participación del 95%; en este régimen se incluyen, asimismo, los establecimientos permanentes de entidades extranjeras participadas por la matriz francesa, así como las sucursales en el extranjero de entidades residentes.

En Reino Unido la tributación como grupo de sociedades se aplica, desde el 1 de abril de 2000, a los grupos y consorcios con entidades que residan en cualquier parte del mundo incluyendo a los establecimientos permanentes de entidades extranjeras situados en el Reino Unido así como a los establecimientos de entidades británicas situadas en otros países.

Como advierte la Comisión, cualquier medida tendente específicamente a una reducción de pérdidas transfronterizas representa una solución intermedia en espera de la adopción de una base tributaria consolidada que, en tanto se implante, requiere de una actuación coordinada del país de origen y del país de la inversión extranjera.

Del asunto Marks & Spencer<sup>292</sup> cabe extraer algunos principios y orientaciones, según la referida Recomendación de la Comisión. Así, en primer lugar, al objeto de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria, el Estado de la sociedad matriz sólo

---

<sup>291</sup> J. ANEIROS PEREIRA, "La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo..." cit., p. 48

<sup>292</sup> Asunto C-446/03, Sentencia del TJUE de 28 de febrero de 2003

otorgaría una deducción de pérdidas permanente en caso de pérdidas definitivas. En segundo lugar, para impedir que las empresas computen doblemente las pérdidas, cabe supeditar la deducción a que la filial agote primero las posibilidades inmediatas de compensación de pérdidas de que disponga en su Estado miembro de residencia. En tercer lugar, el riesgo de elusión fiscal aumenta cuando un grupo de sociedades pueden decidir libremente cuándo y dónde desea que se tengan en cuenta sus pérdidas y beneficios. Éste problema se agudiza cuantas más posibilidades de elección tiene ante sí una sociedad para compensar sus pérdidas en sentido horizontal o vertical descendente, ya que las sociedades tenderán a asignar las pérdidas a aquellas entidades en las que su valor fiscal sea más alto.

La Comisión opina que estos temores pueden disiparse, en gran medida, limitando la deducción transfronteriza a la compensación vertical ascendente, lo que unido a una cláusula de reversión y a la exigencia de que se recurra primero a las posibilidades de deducción con que cuente en el periodo en curso la filial, se reduciría al mínimo el riesgo de elusión fiscal.

Advierte E. M. CORDERO GONZÁLEZ<sup>293</sup> que, aún cuando la medida nacional objeto del litigio se justificó en base al riesgo del doble aprovechamiento de pérdidas y al peligro de evasión fiscal, con todo se consideró desproporcionada y contraria al derecho comunitario en el caso de que las pérdidas no se pudieran hacerse valer en ninguno de los Estados miembros implicados, el de la matriz y los de las filiales. Si las pérdidas no se pudieron hacer valer en el Estado de residencia de la filial, el Estado de la matriz habría de admitir su deducción lo que, como señala la mencionada autora, ha planteado desde entonces innumerables incertidumbres en su concreción práctica sobre todo cuando entre la generación de la pérdida y la constatación de la imposibilidad de deducirla en el otro Estado hayan transcurrido varios años.

A juicio de HERRERA MOLINA<sup>294</sup>, la solución alcanzada, aunque pueda resultar “razonable”, implica que se ha perdido una oportunidad importante para redefinir el principio de coherencia y para formular adecuadamente como opera el principio de practicabilidad administrativa -en él parece pensar el Tribunal cuando hasta ahora lo había desestimado invocando la asistencia mutua- en un cuanto límite a las libertades comunitarias.

Por nuestra parte, y aún reconociendo que esos inconvenientes son reales y difíciles de resolver, pensamos que hay que ser realistas y que, en tanto, no se apruebe la Propuesta va a ser muy difícil lograr mayores avances en materia de armonización de las reglas aplicables, si bien los principios rectores contenidos en la Recomendación de la Comisión

---

<sup>293</sup> E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “La compensación de pérdidas en la Propuesta de Directiva COM (2011) 121 final, relativa a una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades. Consolidación fiscal de los grupos de sociedades y compensación de pérdidas en periodos posteriores.” en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª Edición, “Desafíos de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades”, Doc 13/2012.

<sup>294</sup> P. M. HERRERA MOLINA, “¿El principio del fin?: un giro radical sobre la incidencia de las libertades comunitarias en la fiscalidad internacional” en *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria* 2005, I.E.F.

constituyen una base sólida para orientar la resolución de los conflictos que se puedan plantear y enjuiciar las medidas en conflicto. A juicio de la Comisión, una medida específica debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) hacer factible una deducción efectiva, inmediata y puntual de las pérdidas
- b) posibilitar, como mínimo, la compensación vertical ascendente
- c) no originar normalmente un traspaso definitivo de renta del estado miembro a otro, salvo que las pérdidas sean irreversibles y no haya posibilidad alguna de deducción en el estado en que se hayan registrado
- d) aprovechar primero todas las posibilidades existentes en el ámbito nacional para la deducción de las pérdidas en el periodo en curso y
- e) no dejar margen para los abusos.

Para ello, la Comisión plantea tres alternativas:

- Transferencia definitiva de la pérdida, por el método de transferencia de pérdidas intragrupo.
- Transferencia temporal de la pérdida por el método de deducción y reintegración, planteamiento seguido en la propuesta de Directiva de 1990, COM (90) 595 final, retirada el 9.01.2004
- Tributación en el período corriente de los resultados de la filial por el sistema de beneficio consolidado que podría ser selectivo, es decir, incluir sólo a determinadas filiales a elección del sujeto pasivo, o integral, de suerte que se integren todas las filiales que reúnan los requisitos legalmente previstos. Para eliminar la doble imposición se aplicaría el método del crédito impositivo.

En cualquier caso, la adopción de la Recomendación supondría un avance, aunque transitorio y parcial, pues no cabe duda de que el sistema BICCIS es el que mejor resuelve el problema de la compensación de pérdidas dentro de un grupo, si bien el carácter indefinido del plazo de compensación y las dificultades de la comprobación de las pérdidas habidas en las filiales son problemas serios a tomar en consideración que examinaremos a continuación.

## **5. La compensación de pérdidas en la Propuesta**

### **5.1 Naturaleza de la compensación de pérdidas**

Para analizar esta cuestión conviene previamente reflexionar sobre la naturaleza de la compensación de pérdidas por cuanto que, como acertadamente señalan MORENO GONZÁLEZ y SANZ DÍAZ-PALACIOS<sup>295</sup>, siguiendo en este punto a CASADO OLLERO, este proceso permite comprender mejor el régimen aplicable a la misma.

---

295 S. MORENO GONZALEZ y J.A SANZ DIAZ-PALACIOS, "The Common Consolidate Corporate Tax Base: Treatment of Losses", en la obra colectiva dirigida por M.LANG, P.PISTONE, J.SCHUF y C.STARINGER

En torno a la naturaleza de la compensación de pérdidas la doctrina ha elaborado dos posturas que la caracterizan como un beneficio fiscal o como un crédito fiscal. También se ha insistido en su configuración como una excepción al principio de independencia de ejercicios.

Esta última posición encuentra su justificación en el origen de la medida que, en nuestro ordenamiento, se llevó a cabo por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del sistema Tributario, que estableció por primera vez en nuestro país la denominada “compensación de pérdidas” como excepción al principio de independencia de ejercicios al objeto de permitir que, para los ejercicios que se iniciaran a partir de 1 de enero de 1965, las sociedades y demás entidades jurídicas pudieran saldar las pérdidas de un ejercicio con los resultados obtenidos en los cinco ejercicios siguientes siempre que tales pérdidas correspondan a la actividad o actividades que constituyen su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de de amortizaciones por coeficiente superiores a los máximos autorizados.

A partir de ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la magnitud objeto de la compensación fueron las bases imponible negativas en lugar de las pérdidas contables, eliminándose las restricciones a la compensación antes mencionadas y estableciendo dos nuevos requisitos, que las bases imponible negativas objeto de compensación tuvieran carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por haber ganado la prescripción y que la compensación realizada no superara el importe de la base imponible positiva del ejercicio en el que se efectuara la compensación<sup>296</sup>.

Las sucesivas reformas han ido, fundamentalmente, ampliando los plazos de compensación y, en lo que se refiere a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, hay que destacar que se estableció la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las bases negativas cuya compensación se pretenda mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales.

De lo expuesto no se puede concluir, en nuestra opinión, que la excepción al principio de independencia de ejercicios evidencie la naturaleza de la compensación de pérdidas sino, más bien, el origen o la justificación de la medida con vistas a su implementación.

En lo que se refiere a las otras dos posturas en cuestión que, como decíamos, siguiendo a ALONSO SALCEDO<sup>297</sup>, giran en torno a su configuración como un beneficio fiscal o

---

*Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M.LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 453

<sup>296</sup> Sobre la evolución de la compensación de bases imponible negativas véase el trabajo de A. DURÁN SINDREU BUXADE, “Compensación de bases imponible negativas en el Impuesto sobre Sociedades” en la obra colectiva *Manual del Impuesto sobre Sociedades* dirigida por J.J. RUBIO GUERRERO, I.E.F, Manuales de la Hacienda Pública, 2003, pp. 496 y ss

<sup>297</sup> I. ALONSO SALCEDO “Compensación de bases imponible negativas” en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBIN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, p.814

como un crédito fiscal, se justifican, en cuanto a la primera de ellas, en que toda medida que determine una menor deuda tributaria es un beneficio fiscal, por lo que la compensación sería una concesión graciosa del legislador y no una medida necesaria para garantizar el respeto al principio de capacidad contributiva; por su parte, los partidarios de la segunda postura, se apoyan en las fórmulas de contabilización del crédito impositivo introducidas por el Plan Contable de 1990, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 16 de noviembre, para defender su naturaleza de crédito fiscal. De ello se desprende que, a grandes rasgos, para unos, la compensación estaría en manos del legislador, mientras que, para otros, la compensación sería un derecho patrimonial al estar contabilizado en el balance.

La realidad es que, dada la generalización de este procedimiento tributario, hay que encontrar una fundamentación adecuada a las circunstancias actuales, de ahí que lo más lógico sea entender que la compensación de pérdidas es una medida de carácter técnico que persigue acercar la tributación de las empresas a sus resultados económicos para posibilitar la adecuación del ordenamiento tributario a los principios de capacidad e igualdad. Por ello, la postura de SANZ GADEA<sup>298</sup> que ve la compensación de bases imponibles negativas como una facultad del sujeto pasivo cuyo origen se encuentra en una norma legal permite encauzar debidamente una y otra de las posiciones comentadas. A ello, se añaden por COLMENAR VALDÉS<sup>299</sup>, dos notas que caracterizan esta facultad del sujeto pasivo, la de su carácter personalísimo e intransferible, en cuanto que sólo pueden ser compensadas por el sujeto pasivo que las generó y no pueden ser transferidas, salvo en los casos excepcionales previstos en la ley.

En cuanto al proceso en el que se lleva a cabo la compensación, se distinguen tres fases, la generación, es decir, el momento en el que se originan las bases negativas que se compensan, la compensación propiamente dicha y la comprobación por la Administración tributaria de la compensación realizada por el sujeto pasivo.

Con este planteamiento podemos ya adentrarnos en el estudio del contenido del artículo 43 de la Propuesta al objeto de acercarnos al alcance de la regulación contenida en el mismo.

## **5.2 Alcance del artículo 43 de la Propuesta**

El apartado 1 del artículo 43 establece que las pérdidas en que incurra un sujeto pasivo o un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente podrán deducirse en los ejercicios fiscales siguientes, salvo disposición en contrario de la propia Propuesta. Este apartado permite, pues, identificar algunos de los elementos nucleares de la compensación.

---

<sup>298</sup> E. SANZ GADEA, "Compensación de bases imponibles negativas", *Revista de Tributación y Contabilidad* nº 14, 1999

<sup>299</sup> S. COLMENAR VALDÉS, "La Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos* nº 39, 1997

### 5.2.1 Sujeto que puede realizar la compensación

En primer lugar, el artículo 43.1 permite identificar al beneficiario de esta disposición o sujeto que tiene derecho a realizar esa compensación y que se refiere al sujeto pasivo principal residente en un Estado miembro que forma grupo con:

- a) Todos sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros;
- b) Todos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro que pertenezcan a sus filiales consolidables residentes en un tercer país;
- c) Todas sus filiales consolidables en uno o varios Estados miembros;
- d) Otros sujetos pasivos residentes que sean filiales consolidables de la misma sociedad, residente en un tercer país y que cumplan el requisito previsto en el artículo 2, apartado 2, letra a).

Asimismo, incluye a un sujeto pasivo no residente que forme un grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros y todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes de estas últimas situados en los Estados miembros.

En definitiva, todo aquel sujeto pasivo residente o no residente que pueda formar un grupo en los términos del artículo 55 de la Propuesta tiene derecho a deducir las pérdidas que obtenga en un ejercicio, como consecuencia de la aplicación de la BICCS, en los ejercicios fiscales siguientes, salvo disposición en contrario de la Propuesta.

Lo anteriormente expuesto nos da una idea de la amplitud de las pérdidas que se pueden compensar en cuanto que no sólo se incluyen las obtenidas por las filiales consolidables sino también las obtenidas por los establecimientos permanentes del sujeto pasivo principal situados en un Estado miembro, así como las obtenidas por los establecimientos permanentes de las filiales consolidables residentes en un tercer país y las obtenidas por los establecimientos permanentes de las filiales que consolidan. Aunque el apartado 1 del artículo 55 no hace referencia a los establecimientos permanentes de las filiales que consolidan, entendemos que también se incluyen puesto que así lo contempla expresamente el apartado 2 del mismo precepto al referirse a la consolidación que se efectúa a nivel de un sujeto pasivo no residente el cual puede formar grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en los Estados miembros y todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes de estas últimas situados en los Estados miembros.

Además, hay que tener en cuenta que, como no podía ser de otra manera, dado el criterio de la Comisión manifestado en su Recomendación, la renta de los establecimientos permanentes situados en terceros países se considera exenta en virtud de lo previsto en el artículo 11, e), si bien en la Propuesta no se ha establecido un mecanismo de recaptura de las exenciones disfrutadas cuando en los ejercicios precedentes se hayan obtenido pérdidas que se hayan integrado en la base imponible, lo que suscita la cuestión de cómo debe interpretarse el alcance de esta exención prevista



en la Propuesta al objeto de determinar si las rentas negativas obtenidas por los establecimientos permanentes se integran o no en la base imponible.

Fácilmente nos podemos dar cuenta del voluntarismo que encierra esta parte de la Propuesta en cuanto que supone incluir en el ámbito de la misma a los establecimientos permanentes de sociedades que no aplican la Propuesta y que, incluso, pueden ser residentes en terceros países, que tienen sus propios Convenios suscritos para evitar la doble imposición en los que se puede contemplar, como método para evitar la doble imposición, el método de exención, lo que justifica el deseo de la Comisión, expresado en la Recomendación a que antes nos referíamos, de que vayan adaptando sus respectivas legislaciones para incorporar el método de exención como el aplicable para lograr una mayor amplitud en materia de compensación de pérdidas. Pero, ¿y entretanto estas modificaciones normativas se realizan?

La Comisión es consciente de que los Estados deben respetar los Tratados concertados con anterioridad y, por ello, es posible que en esta materia no se alcance una absoluta uniformidad en su aplicación o, por decirlo de otra manera, que el ámbito de aplicación de la compensación que acabamos de exponer sea el máximo objetivo a alcanzar en función de los Convenios existentes en cada uno de los Estados miembros en los que residen las filiales o los establecimientos permanentes que se integran en el grupo. Como señala KEMMEREN<sup>300</sup> la Directiva BICIS no puede ser invocada para justificar que un Estado miembro incumpla sus obligaciones impuestas por un Convenio de Doble Imposición, por lo que los principales Convenios de Doble Imposición deberían ser renegociados por cada uno de los Estados miembros para alinearlos con el contenido de la Propuesta.

### **5.2.2 Objeto de la compensación**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 43.1, el objeto de la compensación son las pérdidas en que incurra un sujeto pasivo o un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente, por lo que la primera cuestión que nos suscita esta redacción, al referirse, genéricamente, al sujeto pasivo o establecimiento permanente, es si las pérdidas se determinan a nivel de cada miembro del grupo o a nivel o de forma conjunta para todo el grupo.

A estos efectos, hemos de tener en cuenta que el artículo 57.1 establece que se consolidarán las bases imponibles de los miembros del grupo, por lo que habrá que determinar previamente la base imponible de cada miembro del grupo en la forma prevista en el artículo 10, es decir, sustrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles. Por tanto, cada filial o establecimiento permanente debe determinar su propia base imponible la cual será objeto de consolidación para determinar la base imponible del grupo.

---

<sup>300</sup> E.C.C.M. KEMMEREN, "CCCTB and Exemption Method for PEs and Major Shareholdings", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 657.

En esta materia, como señala CORDERO GONZÁLEZ<sup>301</sup>, la Propuesta ha seguido la terminología anglosajona al aludir a las pérdidas (*losses*) como el excedente de la suma de los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles sobre los ingresos de un ejercicio fiscal determinado. Compartimos la opinión de la mencionada autora en el sentido de que hubiera sido más correcto referirse a bases imponibles negativas, teniendo en cuenta, además, que el artículo 10 se refiere a la base imponible, por lo que ésta puede ser positiva o negativa dependiendo del resultado final de la consolidación.

Una cuestión, sin embargo, que hay que destacar y que analizamos en el capítulo dedicado a la determinación de la base imponible, es la relativa al alcance del minuendo de esta suma algebraica, los ingresos. Al respecto, entendemos que, si en el sustraendo se incluyen los ingresos exentos junto a los gastos deducibles, en el minuendo deberían incluirse estos ingresos también, pues de otra forma las rentas exentas podrían generar bases negativas y producir así una doble exención al no incluirse entre los ingresos que determinan la base imponible y, de otra, al restarse de los ingresos sujetos, lo que posibilitaría que los ingresos exentos fuesen una fuente de minoración de las rentas operativas.

De otra parte, entendemos que la eliminación de las operaciones intragrupo prevista en el artículo 59 debe haber sido realizada previamente. Así resulta del apartado 1 del referido precepto cuando indica que al calcular la base imponible consolidada no se tendrán en cuenta las pérdidas y ganancias derivadas de operaciones realizadas directamente entre los miembros del grupo. Por tanto, el resultado negativo susceptible de compensación no puede, en ningún caso, tomar en consideración los resultados obtenidos en esas operaciones en cuanto que han sido objeto de eliminación.

### **5.2.3 Ámbito temporal y procedimiento para la compensación**

El artículo 43 no establece ningún límite temporal para la compensación de pérdidas. El considerando 15 fija de forma muy clara la posición de la Comisión a este respecto al señalar que *“Dado que el traslado de pérdidas a ejercicios posteriores tiene por objeto garantizar que el sujeto pasivo pague el impuesto sobre su renta efectiva, no hay ningún motivo para imponer plazos al respecto. El traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores es una práctica relativamente poco frecuente en los Estados miembros y que reviste una complejidad excesiva.”*

De esta forma manifiesta su concepción sobre la finalidad de la compensación, que el sujeto pasivo pague el impuesto sobre su renta efectiva. En nuestra opinión, sin embargo, la importancia de las exenciones concedidas por la Propuesta y el hecho de integrar en el régimen rentas de entidades tan diversas, como antes señalábamos, hace que identificar la base imponible del régimen BICCIS con la “renta efectiva” del grupo sea una suerte de eufemismo, pues puede existir entre las mismas diferencias sustanciales.

---

<sup>301</sup> E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “La compensación de pérdidas en la Propuesta...”, cit., p.100

Por ello y aunque el carácter limitado en el tiempo del régimen, es decir, el hecho de que su aplicación se tenga que ir prorrogando por periodos de igual duración, pudiera justificar el hecho de que no se establezcan límites temporales para la compensación, a nuestro juicio, sería muy conveniente establecerlos por dos razones.

La primera es que si las pérdidas objeto de compensación surgen o se reconocen sin límite temporal alguno, la desaparición del grupo o la distribución de las pérdidas generadas entre los miembros del mismo puede plantear serios problemas no sólo para su comprobación, sino también para determinar el plazo en el que debe finalizar su compensación en las entidades entre las que tales pérdidas se distribuyan en cuanto que esas entidades pasarán a tributar en sus respectivos Estados de residencia que no tienen por qué hacerse cargo de unas pérdidas susceptibles de compensación que no pueden ser comprobadas pues han sido generadas en otras jurisdicciones, cuando para los contribuyentes nacionales se han establecido plazos concretos y se contempla la posibilidad de su comprobación.

La segunda hace referencia a las dificultades innegables que plantea la comprobación de estas pérdidas en el seno del propio grupo BICIS, por cuanto que, aun cuando surgen de manera conjunta entre los diversos miembros del grupo, tienen que ser comprobadas de manera uniforme por la Administración tributaria principal en cuanto que es la competente para todo lo que concierne a la comprobación ya que, de esta forma, se implementa uno de los objetivos de la Propuesta, la denominada “ventanilla única”.

Para solventar estos inconvenientes propondríamos, por nuestra parte, que las pérdidas fueran, en alguna forma, reconocidas por la Administración principal para poder ser objeto de compensación, es decir, que hubiera un pronunciamiento administrativo previo lo que justificaría la duración indefinida del plazo de compensación.

Parece, sin embargo, que en este punto ha prevalecido el criterio vigente en los países nórdicos, así como en Centroeuropa, Alemania, Bélgica, Austria, Dinamarca, Luxemburgo, Reino Unido, Irlanda, Chipre, Malta, Hungría, Eslovenia y Eslovaquia que, como señala ANEIRO PEREIRA<sup>302</sup>, no establecen plazo final alguno para la compensación. A este grupo de países se acaba de unir España, en cuanto que el artículo 26.1 de la LIS ha modificado sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas al permitir la compensación de pérdidas sin horizonte temporal con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 y admitiéndose, en todo caso, la compensación en el periodo impositivo de bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

En cuanto a la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios de ejercicios pasados<sup>303</sup>, señala con acierto, a nuestro juicio, el mencionado autor que puede implicar una devolución de impuestos o el reconocimiento de un crédito fiscal, lo que abonaría la

---

<sup>302</sup> <sup>302</sup> J. ANEIRO PEREIRA, “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo...” cit., p. 39

<sup>303</sup> *Carry back losses*

segunda de las tesis inicialmente comentadas acerca de la naturaleza del sistema de compensación de pérdidas que lo concibe como un crédito fiscal.

Este sistema se aplica en muy pocos países, ya que sólo Francia, Holanda, Alemania y Hungría lo admiten aunque con diversas limitaciones y, generalmente, con carácter excepcional<sup>304</sup>. En la misma línea, el considerando 15 de la Propuesta reconoce que el traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores es una práctica relativamente poco frecuente en los Estados miembros y que reviste una complejidad excesiva.

Por nuestra parte, pensamos que, desde luego, en el marco de los grupos fiscales europeos en los que se integrarían sociedades y establecimientos permanentes y que además serían “organismos vivos” en el sentido de que pueden entrar y salir entidades del mismo en cada uno de los ejercicios, este procedimiento introduciría grandes incertidumbres en la recaudación de los Estados participantes, por lo que nos parece que este sistema que sólo encuentra su justificación en supuestos excepcionales y por cuantías y periodos muy limitados, no encaja en absoluto en el régimen previsto en la Propuesta.

En lo que se refiere al procedimiento, de lo previsto en el artículo 43 cabría pensar que es un sistema opcional en cuanto que indica que las pérdidas podrán deducirse en los ejercicios fiscales siguientes, de lo que parece que queda a la voluntad del sujeto pasivo principal decidir en qué ejercicio le resulta más conveniente realizar la compensación. Ahora bien, el artículo 57.2 advierte que, cuando la base imponible consolidada sea negativa, la pérdida se trasladará y compensará con la siguiente base imponible consolidada positiva por lo que, dada la claridad de este mandato, entendemos que el sujeto pasivo está obligado a compensar las pérdidas con los beneficios del ejercicio siguiente en caso de que se obtengan.

En el estado actual del ordenamiento tributario no cabe, a nuestro juicio, plantear la hipótesis de que el sujeto pasivo principal se plantee seriamente la opción de si le interesa o no renunciar a la compensación. Por otra parte, dado que no se limita el plazo de tiempo para realizar la compensación, resulta absolutamente necesario que se practique a medida que se vayan obteniendo los beneficios susceptibles de compensación pues, si la compensación se pudiera postergar, las posibilidades de realizar algún tipo de comprobación acerca de la idoneidad de tales pérdidas serían prácticamente inexistentes.

En lo que se refiere a la cuantía de la compensación, aunque no existe limitación en cuanto al importe, sí se establece una importante limitación en lo que concierne al resultado de la misma que no podrá, en ningún caso, dar lugar a un importe negativo, por lo que sólo pueden compensarse las pérdidas hasta el importe de los beneficios obtenidos en cada ejercicio y el resto quedará pendiente para su aplicación en los ejercicios siguientes.

---

<sup>304</sup> Hungría sólo admite para las actividades agrícolas la compensación con los beneficios de los dos ejercicios pasados.

A este respecto, surge la cuestión de si ese límite debe entenderse referido sólo a la base imponible individual de la sociedad o establecimiento permanente que ha obtenido la pérdida o si también se exige que el grupo en su conjunto haya obtenido una base imponible positiva para que proceda la compensación.

De la lectura conjunta del artículo 43, apartados 1 y 2, y del artículo 57.2, llegamos a la conclusión de que las pérdidas que se pueden compensar son las que resulten a nivel del grupo en el sentido de que por medio de la consolidación de bases impositivas de las entidades del grupo se lleva a cabo, como decíamos inicialmente, la compensación horizontal de pérdidas y, una vez consolidadas, se procede a la compensación si el resultado consolidado es de pérdida. No obstante, el límite de la base imponible individual de cada uno de las entidades o miembros del grupo se aplica cuando en el momento de su incorporación al grupo arrastren pérdidas de ejercicios anteriores a su incorporación, en cuyo caso la base imponible individual operaría como límite para la compensación de las pérdidas anteriores a la incorporación.

A este respecto, hay que tener en cuenta que la base imponible positiva del grupo que podrá ser objeto de compensación se determina antes de la compensación de las pérdidas anteriores a la incorporación al grupo de los miembros que pudieran acogerse a esta particular compensación.

De lo expuesto cabe plantearse si existe un solo límite para la compensación de las bases impositivas negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su incorporación al grupo, la base imponible positiva individual de la sociedad que generó la base imponible negativa cuya compensación se pretende, o un doble límite, es decir, si, además, del primer límite señalado, es necesario que la base imponible del grupo sea positiva.

Esta cuestión se ha planteado en nuestro ordenamiento donde, como señalan RUIZ QUINTANILLA, PERDIGUERO LEJONACOTIA y MORENO VILLARRUBIA<sup>305</sup>, la existencia, hasta 31 de diciembre de 2001, de un único límite en la compensación de las bases impositivas negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo permitía transformar en negativa la base imponible positiva del grupo, ampliándose indirectamente el plazo de compensación de la base imponible negativa individual.

Por ello, el legislador, consciente de esta situación, mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo una nueva letra d) en el artículo 85 del TRLIS, en cuya virtud para determinar la base imponible del grupo fiscal se debe partir del sumatorio de las bases impositivas individuales sin incluir en ellas la compensación de las bases impositivas negativas individuales. En consecuencia, a partir de esa fecha, en opinión de la Dirección General de Tributos<sup>306</sup>, las bases impositivas negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo

---

<sup>305</sup> J. RUIZ QUINTANILLA, I. PERDIGUERO LEJONACOTIA y L. MORENO VILLARRUBIA "Régimen de consolidación fiscal" en la obra colectiva Impuesto sobre Sociedades, tomo III, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBÍN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, p.814

<sup>306</sup> CV 1231-05

pueden ser compensadas con la base imponible positiva de la sociedad que las originó siempre que, además de ser esta base positiva, la base imponible del grupo, una vez realizadas las pertinentes eliminaciones e incorporaciones sea igualmente positiva, de modo que, tras la compensación de bases imponibles negativas dentro del grupo fiscal, la base imponible consolidada no resulte negativa.

Por nuestra parte, consideramos que este doble límite es también aplicable en el contexto de la Propuesta, en el que las bases imponibles generadas con anterioridad a la incorporación al grupo de los miembros del mismo sólo podrán ser compensadas si tales entidades tienen bases imponibles positivas y si la base imponible del grupo, una vez aplicadas las compensaciones que pudieran realizarse, resulta igualmente positiva, pues parece de todo punto lógico que la compensación de las bases imponibles anteriores a la incorporación al grupo no pueda dar lugar a una base imponible negativa en el seno del grupo.

Esta conclusión nos lleva a otra cuestión, la relativa al orden de prelación en la compensación de las bases imponibles individuales previas y del grupo, para el caso de que haya varias entidades que se encuentren en esta situación y pretendan compensar sus bases imponibles negativas previas a su incorporación al grupo y la base imponible del grupo no permita realizar plenamente esta compensación.

Al respecto, en nuestro ordenamiento la Dirección General de Tributos, en la consulta antes mencionada, se ha pronunciado en el sentido de que el grupo deberá compensar primero sus propias bases imponibles negativas y, con posterioridad, las bases imponibles negativas de las entidades miembros del grupo originadas antes de su incorporación al grupo.

Por nuestra parte, queremos añadir que en el caso de que hubiera varias entidades en esta situación y la base imponible positiva del grupo no permitiera compensar todas ellas, debería prorratearse ese remanente entre las entidades miembros, aunque no es ésta una cuestión fácil de resolver pues al regirse estas bases por la normativa nacional aplicable con anterioridad su situación puede ser muy dispar, por lo que la matriz del grupo podría tener interés en aplicar antes unas bases imponibles que otras en la medida de que estuviera a punto de caducar el plazo para su compensación o los tipos impositivos aplicables en unos países fueran superiores a otros, por lo que hay que plantear la posibilidad de que sea la matriz la que decida que bases se compensan antes que otras.

Dada la novedad de esta cuestión, en caso de que la Propuesta llegara a aprobarse, pensamos que suscitaría todo tipo de opiniones y posicionamientos entre los que habrá que valorar los diferentes intereses en juego, sin desdeñar los de los Estados miembros que, por esta circunstancia, van a ver minorada su cuota parte en la base imponible resultante del grupo.

Otra cuestión que se plantea es la de si para determinar el límite máximo de la compensación, esto es, la base imponible final tras la compensación efectuada, se deben computar o no las rentas exentas. En nuestro ordenamiento hasta la modificación llevada

a cabo por la referida Ley 24/2001, esta cuestión daba lugar a ciertos abusos por cuanto que el antiguo artículo 88.2 sólo imponía como límite la base imponible positiva de la propia sociedad sin que, por tanto, se tuvieran en cuenta las eliminaciones o incorporaciones de eliminaciones que se pudieran realizar para determinar la base imponible consolidada.

El procedimiento que se seguía era el de que una sociedad del grupo repartía beneficios en forma de dividendos a la sociedad matriz, que poseía bases imponibles negativas anteriores a su incorporación al grupo, por lo que dicho dividendo, al integrarse en la base imponible individual de esta última permitía la compensación de la base imponible negativa individual hasta el importe del mismo; a continuación, el dividendo era eliminado en consolidación, por lo que su único efecto era el de posibilitar la compensación de la base imponible negativa individual de su perceptora.

Esta situación, que no se puede producir ya en nuestro ordenamiento, pensamos que no tiene cabida en el marco de la Propuesta, dado que la definición de la base imponible del artículo 10 se determina una vez deducidas las rentas exentas y que el artículo 59 determina que la eliminación de las operaciones intragrupo se debe realizar previamente.

Otra cuestión interesante a este respecto es que, aún cuando por efecto de la compensación de pérdidas con los beneficios del ejercicio, la base imponible del grupo en un determinado ejercicio fuera 0, no cabría la devolución de las retenciones soportadas o impuestos satisfechos en países terceros por los miembros del grupo, por cuanto que el artículo 103, al referirse a la deuda tributaria, establece que la deuda tributaria de cada miembro de un grupo será el importe resultante de aplicar el tipo impositivo nacional a la cuota parte ajustada con arreglo a lo previsto en el artículo 102, minorado en las deducciones previstas en el artículo 76, referido a los intereses y cánones y otras rentas gravadas en la fuente.

Finalmente, en lo que se refiere a la posibilidad de que la Administración tributaria del sujeto pasivo principal, con el apoyo y la colaboración de las Administraciones tributarias de los Estados del resto de entidades del grupo, pueda comprobar la naturaleza y procedencia de esas pérdidas, cuestión que en nuestro ordenamiento ha dado lugar a numerosas modificaciones normativas y frecuentes controversias en los tribunales, nada se indica en la Propuesta que contiene un solo precepto dedicado a la comprobación o actuaciones inspectoras, denominadas “Auditorías” en el artículo 122.

Ahora bien, como el artículo 114 establece que la Autoridad tributaria principal podrá girar una liquidación regularizada a más tardar tres años después de la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada, esta cuestión parece que sólo puede resolverse en sentido negativo, es decir, que las pérdidas que se compensen transcurrido ese plazo no podrán ser comprobadas por la Administración.

### 5.2.4 Restricciones a la compensación

La Propuesta no contiene ninguna cláusula específica para disuadir de la utilización abusiva de las pérdidas, lo que contrasta con el contenido de su Recomendación acerca de la necesidad de no permitir usos abusivos de la compensación ya que, si se conceden todo tipo de facilidades para la compensación de pérdidas, resulta del todo punto lógico que, al mismo tiempo, se prevean unas mínimas cautelas que impidan o dificulten los abusos en su aplicación.

Por ello, hemos de preguntarnos por las posibilidades de abuso en la compensación de pérdidas en el marco de la Propuesta a la luz de las cautelas establecidas en nuestro ordenamiento sobre esta misma cuestión al objeto de determinar si tales cláusulas, en el contexto de la Propuesta, resultarían o no necesarias.

Al respecto, hay que advertir que la finalidad de las restricciones establecidas en el antiguo TRLIS tenía su origen en la compatibilidad de la deducción por deterioro de la cartera con el régimen de compensación de bases imponibles negativas, lo que permitía que se pudiera producir, temporalmente, un eventual doble aprovechamiento de la misma pérdida; en primera instancia, por la propia entidad que genera las pérdidas, pues no tributaría por los beneficios que obtenga en el futuro hasta el importe de las pérdidas fiscales y, en segunda instancia, en los socios que aprovecharían esas pérdidas haciéndolas deducibles al considerar fiscalmente deducible las pérdidas sufridas en el valor de su participación.

Esta situación cambió sustancialmente con la entrada en vigor de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, en cuya virtud se suprimió el artículo 12.3 que posibilitaba la deducción del deterioro de la cartera, estableciendo un régimen transitorio para la recuperación de las deducciones fiscales por deterioro aplicadas con anterioridad.

De ahí que esta restricción no aparezca ya en la LIS cuyo artículo 26.4 ha mantenido, no obstante, una serie de cautelas tendentes a evitar la compra de sociedades con pérdidas con el propósito de aprovecharse de las mismas.

En este contexto, es dudoso que una restricción de este tipo pudiera tener virtualidad en el ámbito de la Propuesta en la medida en que, por imperativo de lo previsto en el artículo 64, este tipo de pérdidas sólo podrán ser compensadas con los resultados positivos obtenidos por la propia entidad que las generó. Por tanto, parece que con esta limitación se evitarían los posibles abusos derivados del intento de adquirir sociedades inactivas con bases negativas pendientes de compensar.

No obstante, resulta interesante analizar la posibilidad de que una entidad miembro de un grupo BICCIS absorba a una entidad con bases imponibles negativas pendientes de compensación; por imperativo de la Directiva de fusiones la entidad absorbente debe subrogarse en las bases imponibles negativas de la absorbida aunque, de acuerdo con lo previsto en el artículo 64, en la medida en que son bases imponibles generadas fuera del



grupo, sólo podrán ser compensadas con los resultados positivos que obtenga la entidad absorbente y, en el caso de que dicha entidad fuera residente en un Estado miembro distinto del de la absorbente, con los resultados positivos que obtenga el establecimiento permanente que surja en el Estado de residencia de la absorbida con la actividad que dicha entidad viniera realizando.

En este caso, parece que procede aplicar la Directiva 2009/133, de régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones por lo que, sólo en el supuesto de que se aplique la cláusula antiabuso prevista en el artículo 15.1. a) de la misma, procedería el rechazo de esa compensación, siempre y cuando se pruebe que la motivación de la misma es puramente fiscal, para aprovecharse de esa compensación. Por lo tanto, entendemos que en el marco del régimen BICCIS procedería la subrogación en la compensación de bases imponibles negativas de sociedades absorbidas, con la posibilidad de aplicar la cláusula antiabuso de la Directiva 2009/133, debiendo ser tratadas esas pérdidas como pérdidas generadas antes de la incorporación al régimen, por lo que la sociedad absorbente aún cuando, en nuestra opinión, pudiera compensarlas tendrá que hacerlo con el límite de sus propios beneficios y con la cuota parte que corresponda a esa entidad tras la aplicación de la fórmula de reparto.

## 6. Conclusiones

La compensación de pérdidas en el seno de un grupo es una de las principales ventajas de la Propuesta, si bien esta ventaja beneficia en mayor medida a las grandes empresas, como sucede con carácter general con el resto de ventajas que la Propuesta comporta, dado los elevados costes de la implementación de este sistema para las pequeñas y medianas empresas.

De ahí GONZÁLEZ MÁRQUEZ<sup>307</sup> recomiende que los Estados miembros profundicen en el conjunto de medidas contenidas en la Recomendación de la Comisión con vistas a su puesta en marcha con la finalidad de ampliar las posibilidades de compensación de las pérdidas transfronterizas, lo que debería conllevar el establecimiento de reglas de recaptura de las pérdidas compensadas en el supuesto de que se obtuvieran beneficios con posterioridad a la compensación. De esta forma, coexistirían dos sistemas en el ámbito de la Unión Europea, el derivado de la Propuesta y el resultante de una mayor armonización en los Estados miembros como consecuencia de la introducción de las recomendaciones de la Comisión<sup>308</sup>.

El carácter personalísimo e intransferible de las bases imponibles negativas es tratado de diferente forma en la Propuesta. Las pérdidas generadas con anterioridad a la entrada en el grupo siguen siendo, en alguna forma, propiedad de la sociedad en la que se

---

<sup>307</sup> M. S. GONZALEZ-MARQUEZ, "Tax treatment of losses in cross-border-situations", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 882

<sup>308</sup> Esta situación ya no se va a producir por cuanto que unas y otras medidas se van a introducir en diferentes etapas.

originaron y sólo pueden ser compensadas con la cuota parte que corresponda a esa entidad tras la aplicación de la fórmula de reparto. Se evitan así los trasvases de bases imponibles negativas de unos Estados a otros lo que, como anteriormente indicamos, desincentiva la adquisición de sociedades con pérdidas.

Por su parte, las pérdidas generadas dentro del grupo no son susceptibles de reparto salvo en el caso de que el grupo se extinga o se disuelva. De esta forma, si una sociedad sale de un grupo, por el motivo que sea, no puede llevarse las pérdidas que haya generado pues corresponden al grupo.

Ahora bien, si el grupo se extingue o se disuelve, las pérdidas pendientes de compensación se distribuyen entre sus miembros aplicando los criterios previstos en la fórmula de reparto y los factores que resulten de aplicación en el ejercicio en cuestión, es decir, se reparten, a estos efectos, como si fueran bases imponibles positivas. Estos criterios encuentran su fundamento en el hecho de que el grupo es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, en nuestra opinión, el reparto de las pérdidas en caso de extinción o terminación del grupo es un punto débil de la regulación de las pérdidas pues posibilita la introducción de pérdidas en el grupo ajenas a su funcionamiento ordinario, como podrían ser las obtenidas por la venta de un activo de uno de sus miembros, con vistas a su inmediato reparto entre sujetos distintos de aquellos que las originaron, si el grupo se extingue o se disuelve.

Si las pérdidas ajenas al funcionamiento ordinario del grupo se reparten entre sus miembros, se abre la posibilidad de trasvasar pérdidas de unas entidades a otras y entre diferentes jurisdicciones, de ahí que abogemos por la introducción de algunas cautelas al respecto. De nada sirve proteger al grupo frente a la entrada de bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo y no protegerle contra la generación de bases negativas dentro del propio grupo con vistas a la posterior distribución de las mismas entre los miembros del grupo en caso de su extinción o disolución, lo que podría propiciar la adquisición de sociedades con minusvalías latentes para su realización en el seno del grupo con vistas a su aprovechamiento.

Pensemos, por ejemplo, en una sociedad que tiene un edificio o un activo por el que ha pagado una cantidad importante y que por diversas circunstancias ha perdido su valor. La matriz del grupo adquiere a sus accionistas la participación en dicha entidad por lo que ésta se incorpora al grupo y procede a la venta del activo obteniendo fuertes pérdidas. A continuación, el grupo se disuelve o no prorroga la opción por la aplicación del régimen transcurrido el plazo de concesión. Se han introducido pérdidas en el grupo que nada tienen que ver con la actividad ordinaria. De ahí que pensemos que, con ocasión de la extinción del grupo, las pérdidas deberían ser atribuidas a las entidades que las originaron o, dicho de otra forma, en la misma proporción en que hubieran contribuido a su formación. Así lo establece en nuestro ordenamiento el artículo 74.1, b), 5º de la LIS, regla que se aplica, exclusivamente, a las pérdidas originadas dentro del grupo, por

cuanto que las originadas con anterioridad a su incorporación al grupo por uno de sus miembros deben revertir al mismo en caso de extinción o disolución del grupo.

A efectos de determinar la forma de realizar ese reparto proporcional, la consulta 0205-02, de 28 de febrero<sup>309</sup> indica que se debe partir del importe de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar generadas por cada miembro del grupo y se determina el porcentaje que dichas bases imponibles negativas representan sobre el total de las bases imponibles negativas del grupo pendientes de aplicación determinando así el porcentaje de atribución a las sociedades que las originaron.

La cuestión no es, sin embargo, sencilla de aplicar en el régimen BICCIS en cuanto que habría que ir llevando, en todo momento, una cuenta del origen de las bases imponibles negativas del grupo de cara a su eventual reparto en el futuro. Con todo, esta solución nos parece mejor que la de la Propuesta pues, como los miembros del grupo que se extingue volverán a tributar en sus Administraciones de residencia, parece lo más lógico que se limiten a compensar, aunque sea parcialmente, las pérdidas generadas en esas jurisdicciones y no en un conjunto de Estados como sucedería si las pérdidas se repartieran en función del valor de las ventas, de los salarios y de los activos, lo que permite atribuir pérdidas surgidas en actividades especulativas a las sociedades del grupo que realicen, en mayor medida, actividades operativas.

En el caso de una sociedad que abandona el grupo, también deberíamos hacernos un planteamiento similar al anterior, en el sentido de analizar si resulta conveniente poner algunas cautelas, por las mismas razones que antes comentábamos, para evitar que una sociedad se incorpore al grupo, introduzca en el mismo fuertes pérdidas y, a continuación, por venta de sus acciones, salga del mismo dejando dentro las pérdidas que llevaba latentes.

Y es que en definitiva, el mismo argumento que sirve para fundamentar que no se pueden incorporar pérdidas al grupo generadas con anterioridad a la entrada en el mismo, sirve para afirmar que las pérdidas generadas dentro del mismo por sociedades de reciente incorporación o por actividades recién implantadas pueden comportar aprovechamientos indebidos con vistas a una ulterior redistribución de las mismas entre los miembros del grupo.

Por estas razones, pensamos que es mejor que las pérdidas generadas dentro del grupo se distribuyan, cuando el grupo se extinga o salga alguno de sus miembros, en forma proporcional entre las entidades que han contribuido a su generación, ya que distribuir las con arreglo a la fórmula de reparto y a los factores aplicables en el ejercicio en que se extingue el grupo no parece que guarde relación con el origen de las pérdidas en el caso de que éstas no procedan de la realización de actividades ordinarias.

Por último, en lo que se refiere a la forma de comprobar las pérdidas, tampoco estamos de acuerdo con el planteamiento de la Propuesta del que se podría desprender que todas las pérdidas que no se comprueben de modo inmediato no podrán ser susceptibles de

---

<sup>309</sup> Mencionada en el trabajo de RUIZ QUINTANILLA, PERDIGUERO LEJONACOITIA y MORENO VILLARRUBIA, "Régimen de consolidación fiscal" cit., p 332.

comprobación, en cuanto que la Propuesta sólo permite dictar liquidaciones que comporten regularizaciones dentro del plazo de los tres años siguientes a la presentación de la declaración del grupo.

No obstante, tampoco podemos afirmar tajantemente que no puedan comprobarse, para el caso de que se entienda que la regularización se referirá al ejercicio en el que se practique la compensación; si bien, esta cuestión debería ser aclarada de forma expresa. En cualquier caso, dado lo perentorio de los plazos y la falta de previsión alguna al respecto, pensamos que la opinión mayoritaria entenderá que sólo sería admisible su comprobación dentro del plazo general previsto para realizar las comprobaciones que la Propuesta denomina “Auditorías”<sup>310</sup>.

Por último, tenemos que recordar que la compensación de pérdidas horizontal entre entidades del mismo grupo va a quedar postergada para una fase ulterior por lo que, en nuestra opinión, podríamos plantearnos hasta donde debería llegar el alcance de la armonización de la base imponible que se pretende aprobar en una primera etapa, teniendo en cuenta que, en el momento actual, más allá de lo anunciado en la reiterada Comunicación de la Comisión sobre un sistema de imposición justo y eficiente, se desconoce el alcance de la armonización que se pretende abordar.

Al respecto, pensamos que si se llegara a armonizar la base imponible del impuesto de sociedades en la Unión Europea, también debería armonizarse el plazo de compensación de las bases imponibles negativas, ya que no parece que tenga mucha lógica que las bases imponibles de sociedades de diferentes Estados miembros que han sido determinadas con reglas análogas difieran sustancialmente en cuanto a los plazos para su compensación. En cuanto a las facultades de comprobación de la Administración, no vemos, por ahora, posibilidad de armonizarlas por cuanto que forman parte del Derecho tributario formal que no es objeto de armonización, sin perjuicio de que una mayor uniformidad en los procedimientos administrativos resulte sumamente aconsejable.

## **CAPÍTULO VI. ASPECTOS RELEVANTES EN LA ENTRADA Y SALIDA DEL GRUPO**

### **1. Planteamiento**

La opción por la aplicación del régimen BICIS significa que el contribuyente deja de estar sujeto al sistema nacional para aplicar el régimen de la Propuesta. Al respecto, hay que advertir que la Propuesta es muy sucinta en esta materia pese a su importancia, ya que el artículo séptimo establece que "cuando una sociedad cumpla los requisitos de

---

<sup>310</sup> En nuestro ordenamiento, las facultades administrativas y el plazo para la comprobación de las bases imponibles negativas ha dado lugar a una importante Jurisprudencia del Tribunal Supremo y, como consecuencia de estos pronunciamientos y de los debates habidos, se han introducido importantes modificaciones en el artículo 26.5 de la LIS, si bien la Disposición final sexta del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria tiene previsto su modificación para introducir mayores precisiones en cuanto al alcance de esa comprobación. Sobre esta cuestión véase el trabajo de T. GONZÁLEZ MARTÍNEZ “La potestad comprobadora de la administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en los periodos impositivos “prescritos” a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio”, *Quincena Fiscal* nº 12/2015.

admisibilidad y opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva, dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales en materia de Impuesto sobre Sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la misma, salvo que se especifique lo contrario". De lo expuesto se infiere que la opción por la aplicación del régimen de la Directiva confiere a las entidades y establecimientos permanentes que ejerciten esta opción una cualidad singular, pues dejan de ser obligados tributarios por el Impuesto sobre Sociedades nacional para convertirse en obligados tributarios comunitarios del régimen BICCIS, lo que suscita numerosas cuestiones. Nos ocuparemos ahora de las relativas al tránsito de un sistema a otro en lo que se refiere a los aspectos que a continuación se indican<sup>311</sup>.

Los capítulos IV y V de la Propuesta, "cálculo de la base imponible" y "periodificación y cuantificación" de la misma, respectivamente, aunque están redactados de forma concisa, implican un sistema conjunto que reemplaza al sistema nacional y, por ello, requiere un régimen que regule la transición de un sistema a otro ya que la base imponible se ve afectada por cuanto que las reglas para su determinación, en lo que concierne a la amortización de ciertos activos o la toma en consideración de ciertos derechos y obligaciones, como los derivados de los contratos a largo o de ciertas provisiones y deducciones, se han iniciado con arreglo a la normativa nacional aplicada por el contribuyente con anterioridad y deben proseguir en el marco de la normativa BICCIS contemplada en la Propuesta.

Cuando se opta por la aplicación del régimen para formar parte de un grupo BICCIS surgen varios aspectos que hay que analizar:

- a) La valoración de los activos y pasivos y el impacto de esta valoración en la base consolidada común y en la cuota de reparto del impuesto del grupo ya que los activos de los sujetos miembros del grupo pueden tener plusvalías tácitas.
- b) La situación de las bases imponibles negativas previas surgidas con arreglo a la normativa nacional del impuesto sobre sociedades aplicable antes de su entrada en el grupo.
- c) El primer periodo del grupo BICCIS.
- d) Otras cuestiones transitorias, en particular, ¿sigue sujeto el contribuyente a los compromisos derivados de su sistema nacional del Impuesto sobre Sociedades?

Los artículos 44 a 47 de la Propuesta, incluidos dentro del capítulo VIII, "Disposiciones relativas a la entrada en el régimen previsto en la presente Directiva y al abandono del mismo" contienen una norma general sobre el reconocimiento y el valor en libros de todos los activos y pasivos de acuerdo con las reglas nacionales, así como las reglas aplicables a los contratos a largo plazo y a las provisiones y de deducciones existentes en el momento de la incorporación al régimen con la finalidad de facilitar una transición del

---

<sup>311</sup> Un análisis general de las cuestiones que en el tránsito del régimen nacional al comunitario se suscitan desde la perspectiva de los derechos y obligaciones inherentes a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades ya ha sido realizada en un trabajo anterior (Véase, C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA "Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades" *Crónica Tributaria Boletín* 6/2013).

sistema nacional al sistema BICCIS en cuestiones que se proyectan a lo largo de varios ejercicios.

Ahora bien, como señala SIMONIS<sup>312</sup> esta transición tiene también consecuencias en el cálculo del beneficio en el sistema BICCIS, debido a las diferencias que pueden existir entre el valor de mercado de los activos pertenecientes a un contribuyente que se incorpora al grupo y el valor en libros de los mismos determinado con arreglo a la normativa nacional aplicada previamente. Estos aspectos resultan importantes ya que influyen en la distribución de la base imponible del grupo entre los diversos contribuyentes que pertenecen al mismo y sus respectivos Estados miembros, pues afectan a la atribución de las plusvalías tácitas existentes con anterioridad a la incorporación al grupo o generadas durante la permanencia en el seno del mismo, así como a la deducibilidad de los gastos de proyección plurianual con el objetivo de evitar que estas partidas puedan ser deducidas o gravadas dos veces, en el Estado miembro en el que reside una entidad que se incorpora al sistema BICCIS o en el contexto de este régimen a partir de su aplicación.

Por su parte, el capítulo X, "Entrada en el grupo y abandono del grupo", contiene una serie de reglas para el supuesto de que el sujeto pasivo que se incorpora al grupo y cuenta con activos, contratos o provisiones y deducciones a las que se han aplicado las reglas previstas para facilitar la transición del sistema nacional con ocasión de entrada en el grupo, transmita los activos valorados conforme a la normativa nacional previa o abandone el grupo, en cuyo caso, habiéndose aplicado las reglas contenidas en el capítulo VIII, se aplicarían las disposiciones contenidas en el capítulo X. Aun cuando las disposiciones relativas a las pérdidas incurridas por entidades que se incorporan al régimen con arreglo a su normativa nacional aplicable anteriormente se incluyen en este conjunto de disposiciones, por su importancia, las trataremos en un capítulo independiente.

De esta forma, observamos que, en orden a la determinación de la base imponible del grupo, en lo que se refiere a una serie de partidas, caracterizadas, por lo general, por su aplicación continuada en el tiempo, hay que determinar, en primer término, si continúan aplicando la normativa nacional previa o el régimen de BICCIS y, además, hay que tener en cuenta las disposiciones específicas para la entrada o salida del grupo de la entidad a la que estas disposiciones resultan aplicables, así como, por último, las consecuencias que, en relación a estas partidas concretas, se producen si el sujeto pasivo en el que se originan abandona el grupo o los activos afectados por tales disposiciones son objeto de transmisión.

---

<sup>312</sup> P.H.M SIMONIS., "Relevant Aspects when Entering the System/CCCTB Group", en la obra colectiva coordinada por D.WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, pp.11 a 44.

Tendríamos así el siguiente cuadro de referencias normativas para las partidas o elementos que, a continuación, se indican:

- Activos fijos: regla general para su entrada en el grupo, artículos 44 y 45; salida del grupo, artículo 49, entrada y abandono del grupo, artículos 61, 67 y 68.
- Contratos a largo plazo: regla general, artículo 24; entrada en el grupo, artículo 46; salida del grupo, artículo 51, entrada y abandono del grupo, artículo 62.
- Provisiones: regla general, artículo 25; entrada en el grupo, artículo 47; salida del grupo, artículo 52; entrada y abandono del grupo, artículo 63.
- Pensiones: regla general, artículo 26; entrada en el grupo, artículo 47; entrada y abandono del grupo, artículo 63.
- Créditos dudosos: regla general, artículo 27; entrada en el grupo, artículo 47; salida del grupo, artículo 53; entrada y abandono del grupo, artículo 63.

Aún cuando el primer bloque de disposiciones contiene las reglas generales de determinación de la base imponible, en lo que concierne a estos elementos son objeto de análisis en este capítulo, conviene señalar ahora que las disposiciones aplicables en los Estados miembros a estas materias son tan dispares que SPENGEL, ORTMANN-BABEL, ZINN y MATENAER<sup>313</sup> recomiendan una estrategia, que consideran más fácil de implementar, en la que se introduciría la Propuesta en dos etapas consecutivas: en la primera, simplemente se adaptarían las regulaciones contables de los estados miembros y se llevaría a cabo una armonización de las reglas tributarias de forma que se determinaría una base armonizada común que estaría afecta al cálculo del tipo del impuesto determinado según la normativa vigente en los Estados miembros.

En cuanto a la consolidación de las bases imponibles de los miembros del grupo y la subsiguiente distribución de la base consolidada, los referidos autores ya advertían que se omitiría por el momento y sería objeto de reconsideración en una etapa ulterior. Aunque algunas de las principales ventajas de la Propuesta no se llevarían a cabo con la mera introducción de una base armonizada común, esta armonización en dos etapas parece que tendría más éxito en el proceso político de la Unión Europea<sup>314</sup> y supondría un punto de partida para la armonización del impuesto de sociedades en Europa. Al respecto, los trabajos de convergencia que están realizando Francia y Alemania podrían tener un impacto significativo en otros Estados miembros<sup>315</sup>.

En este contexto, el trabajo de los referidos autores se centró en evaluar la propuesta de introducir una base armonizada en el impuesto de sociedades que tenga en cuenta las prácticas contables de los 28 Estados miembros, Suiza y los Estados Unidos para lo cual expertos de Ernst & Young recolectaron información detallada realizando un cuestionario

---

<sup>313</sup>C. SPENGEL, M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, "A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment If the Draft Council Directive on a CC(C)TB", *World Tax Journal* October 2012, p. 217.

<sup>314</sup>Aunque parece que a las grandes empresas les resultaría menos atractiva.

<sup>315</sup>"Libro verde sobre la cooperación fiscal franco alemana. Puntos de convergencia sobre la fiscalidad de las empresas" elaborado a partir de los resultados del grupo de trabajo constituido en 2010 para analizar las diferencias existentes en el ámbito del Impuesto de sociedades de uno y otro país.

con más de 80 preguntas relativas a importantes materias reguladas por el Proyecto de Directiva. La información suministrada en el mencionado artículo presenta una detallada y comprensiva comparación de las reglas existentes al uno de enero de 2011 con el objetivo de poner de manifiesto las principales características de las regulaciones nacionales y las diferencias más importantes entre la Propuesta y las prácticas tributarias de los Estados miembros utilizando para ello el modelo de simulación denominado “European Tax Analyzer”.

Las anteriores consideraciones permiten hacerse una idea de las dificultades y disparidades que supondría introducir un régimen transitorio para las cuestiones mencionadas en este capítulo sin realizar previamente una armonización previa de las mismas.

La Comisión en su documento *“Business reorganizations in the CCCTB”*<sup>316</sup> señala que cuando una entidad entra en un grupo preexistente hay que realizar ciertos ajustes para facilitar el tránsito al nuevo sistema. Dos cuestiones requieren especial atención, a juicio de la Comisión, el tratamiento de las pérdidas generadas con anterioridad y las plusvalías tácitas o reservas latentes debidas a que el valor en libros de determinados activos puede no coincidir con su valor de mercado.

En cuanto a las pérdidas previas a la entrada en el grupo, el principio rector es el de la protección de los intereses nacionales, por lo que estas bases imponibles se siguen rigiendo por la normativa nacional de acuerdo con la cual se originaron y solo pueden ser aplicadas mediante su deducción de la base imponible atribuida a la entidad después de la consolidación.

En lo que se refiere a las plusvalías o reservas latentes, el principio general es que tales plusvalías o, en su caso, minusvalías, solo se computan cuando se realizan; sin embargo, cuando una compañía que entra en un grupo BICCIS tiene importantes plusvalías latentes hay que proteger los derechos tributarios del Estado en el que estas reservas se generaron<sup>317</sup>; por ello, cuando los activos que tienen esta plusvalía se venden fuera del grupo dentro de los cinco años siguientes a la entrada, las ganancias o pérdidas obtenidas no se añaden a la BICCIS sino que incrementan la cuota de reparto del Estado miembro en el que el propietario económico de estos activos tenía su residencia al tiempo de su entrada en el Grupo. Cualquier transmisión o disposición que se realice transcurrido el plazo de cinco años, se incluye en la base del grupo y no da lugar a la aplicación de esta regla contenida en el artículo 61 de la Propuesta.

Finalmente, cuando una entidad que tiene un inmovilizado intangible endógeno entra en un grupo, el sistema debe salvaguardar el derecho de gravamen del Estado en el que estos intangibles han sido generados antes de que empiecen a dar beneficios<sup>318</sup>.

De lo expuesto resulta que, a juicio de la Comisión, y así lo refleja la Propuesta, en el tránsito del sistema nacional del Impuesto sobre Sociedades al sistema BICCIS y

---

<sup>316</sup> CCCTB/RD\002\doc\en, de 20 de octubre de 2010

<sup>317</sup> Parágrafo 7 del documento de trabajo de la Comisión antes citado

<sup>318</sup> Parágrafo 8 del documento de trabajo de la Comisión antes citado



viceversa hay que prestar especial atención a las plusvalías latentes en los activos fijos de suerte que el Estado en el que tales plusvalías se han originado no vea menoscabada su recaudación por la aplicación del régimen de la Propuesta en cuanto que tales plusvalías van a ser integradas en la cuota parte correspondiente al miembro del grupo que sea el propietario económico de estos activos.

Al respecto, el apartado 17 del Preámbulo de la Propuesta señala a estos efectos:

*“Es preciso fijar normas relativas a la reorganización de empresas a fin de proteger equitativamente la potestad tributaria de los Estados miembros. Conviene cuando una empresa entre a formar parte de un grupo, las pérdidas de explotación anteriores a la consolidación se trasladen a los ejercicios siguientes a fin de compensarlas con la cuota parte del sujeto pasivo. Resulta oportuno que, cuando una empresa abandonó el grupo, no se discuten las pérdidas registradas durante el periodo de consolidación.*

*Conviene prever la posibilidad de efectuar un ajuste en relación con las plusvalías en caso de transmisión de determinados activos poco después de entrar en un grupo o de abandonarlo. Resulta oportuno calcular el valor del inmovilizado intangible endógeno basándose en otros elementos representativos adecuados, es decir, los costes de investigación y desarrollo, de marketing o de publicidad a lo largo de un determinado periodo.”*

El principio rector parece, a nuestro juicio, ciertamente difícil de poner en práctica, ya que se pretende que la entrada y la salida del grupo no comporten impuestos de salida, ni en el Estado miembro del que era contribuyente el sujeto pasivo que se incorpora al grupo BICCIS, ni en el conjunto de empresas que forman el grupo cuando alguna o algunas de ellas salen del grupo, al tiempo que se pretende proteger los intereses financieros de los Estados miembros mediante la realización de ciertos ajustes en la base imponible con la finalidad de evitar que la transmisión de activos, en fechas próximas a la entrada o salida del grupo, desvirtúen estos principios.

La principal regla es que no hay impuestos de salida; cuando contribuyente deja el grupo, simplemente, se deja de integrar su base imponible en la del grupo, afirma VAN der STREEK<sup>319</sup>.

El contenido de este capítulo, dedicado a las disposiciones relevantes con ocasión de la entrada y salida del grupo, está muy vinculado al relativo a las reorganizaciones empresariales en las que, como consecuencia de las mismas, se pueden producir altas y bajas en las entidades que conforman un grupo preexistente, la integración en un nuevo grupo o la desaparición de un grupo BICCIS.

Se echa en falta, sin embargo, un capítulo específico en el que se regule con mayor detalle las altas y bajas de entidades del grupo así como, en su caso, la extinción del

---

<sup>319</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", en la obra colectiva coordinada por D.WEBBER, CCCTB Selected Issues, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 4, pp.53 a 66.

propio grupo antes de la finalización del plazo previsto en la opción. La regulación de estas materias está muy dispersa e incompleta, como tendremos ocasión de exponer.

## **2. Entradas y salidas en un grupo ya constituido**

Si en el capítulo anterior analizamos el procedimiento a seguir para la constitución de un grupo BICCIS, en el presente queremos examinar las reglas aplicables a los supuestos en los que se producen altas y bajas en un grupo ya constituido y en el próximo capítulo nos ocuparemos de las correspondientes a las reorganizaciones empresariales, las cuales, con las excepciones que allí se expondrán, se rigen, por las mismas reglas que las que analizaremos en el presente capítulo.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 58, un sujeto pasivo que reúna los requisitos del artículo 2 se convertirá en miembro del grupo en el momento en que alcance los umbrales previstos en el artículo 54. Éstos deberán respetarse durante, al menos, nueve meses consecutivos; de lo contrario, el sujeto pasivo será tratado como si nunca hubiera sido miembro del grupo. Además, el apartado 1 del mencionado artículo establece que los umbrales del artículo 54 deberán respetarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal.

En lo que se refiere al periodo de tenencia de la participación que se requiere para formar parte de un grupo se ha producido un cambio importante en la Propuesta en relación con lo previsto inicialmente en los grupos de trabajo. En un primer momento, se requería que los umbrales de participación se hubieran ostentado, al menos, nueve meses antes de la inclusión en el grupo; sin embargo, la Propuesta, siguiendo el ejemplo de la directiva matriz filial, ha establecido el ingreso en el grupo desde el primer momento en que se cumplan los requisitos previstos, si bien esta admisión está condicionada al mantenimiento de los mismos durante nueve meses lo cual plantea varios problemas. En primer lugar, surge la cuestión de que ocurre si, finalmente, este período mínimo de tenencia de la participación no se llegase a completar, con lo cual cuando la entidad haya estado dentro del grupo un periodo inferior a nueve meses, resultaría que, a efectos tributarios, sería lo mismo que si no hubiera estado nunca; por tanto, si durante ese periodo ha realizado operaciones intra grupo, tales operaciones no tendrían este carácter o tendría que revisarse la calificación de las mismas.

Esta cuestión no es fácil de resolver. Un problema interesante se plantea cuando la entidad se integra en el grupo el uno de septiembre, por ejemplo, y la participación se vende el uno de mayo, por lo que no se han cumplido los nueve meses mínimos de tenencia de la participación necesarios para que la entidad se considere miembro del grupo; sin embargo, el ejercicio se ha cerrado según lo previsto en el primer inciso del apartado dos del artículo 58. A nuestro juicio, la regla contenida en el mencionado apartado es similar a una condición suspensiva; por tanto, si llegado el vencimiento de la misma no se ha cumplido, hay que considerar que carece de eficacia, lo cual plantea una serie de problemas prácticos y, posiblemente, de seguridad jurídica para las empresas afectadas, así como también una dificultad innegable de comprobación para la

Administración. Hay que tener en cuenta, además, que a efectos de la Administración tributaria de su Estado de residencia esa entidad ha dejado de ser sujeto pasivo del impuesto de sociedades desde el momento mismo en que se incorporó al grupo, por lo que tendría que recuperar su anterior condición de sujeto pasivo nacional con efectos retroactivos.

Por ello, pensamos que esta regla, aunque agiliza la formación del grupo y posibilita su inmediata entrada en funcionamiento, si no se cumple puede plantear problemas prácticos importantes. De otra parte, echamos en falta, aunque este tema se analizará en su momento, que no esté prevista la comunicación a las Administraciones tributarias implicadas de las altas y bajas que se van produciendo en el grupo.

En cuanto a la salida del grupo, el artículo 56 establece que un sujeto pasivo declarado insolvente o en proceso de liquidación deberá abandonar el grupo de forma inmediata.

De lo previsto en el apartado uno del artículo 58, en el sentido de que los umbrales a que se refiere el artículo 54 deberán respetarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal, cabría entender que, en el momento en que se dejen de respetar, por ejemplo, si se vende la participación, en su totalidad o en parte, de forma que se dejan de reunir los requisitos previstos en el artículo 54, la entidad debería salir inmediatamente del grupo.

La respuesta a las cuestiones planteadas se encuentra, sin embargo, recogida, aunque que de forma excesivamente sucinta, en el apartado tres del artículo 105<sup>320</sup>, según el cual cuando un sujeto pasivo abandone un grupo o el grupo deje de existir, el sujeto o sujetos pasivos seguirán aplicando el régimen durante el tiempo que reste del período de vigencia. Esto significaría, según VAN der STREEK<sup>321</sup>, que la base consolidada se calcularía en una base anual y el sujeto que abandona el grupo participaría en la misma en proporción al tiempo en el que ha permanecido en el grupo durante el ejercicio en cuestión. La cuestión no parece fácil de llevar a la práctica si el sujeto pasivo ha salido del grupo por insolvencia o por venta de la participación y el grupo al que pertenecía no mantiene relaciones con el nuevo accionista. En todo caso, pensamos que esta regla no sirve para el caso previsto en el artículo 58, cuando se considera que la entidad no ha llegado siquiera a entrar en el grupo porque no se ha tenido la participación en el capital de la misma durante el período mínimo requerido.

Con estos antecedentes podemos ya analizar las reglas aplicables a las entradas y salidas del grupo.

### **3. Disposiciones relativas a la entrada en el grupo**

#### **3.1. Inmovilizado existente en el momento de incorporarse al grupo**

##### **3.1.1. Reconocimiento y valoración de activos y pasivos en el inicio del régimen. Regla general**

<sup>320</sup> incluido dentro del capítulo XVII, Administración y Procedimientos

<sup>321</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., p. 59

De acuerdo con lo previsto en el artículo 44, cuando un sujeto pasivo opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva, todos los activos y pasivos serán reconocidos por el valor de los mismos calculado con arreglo a las normas fiscales nacionales, inmediatamente antes de la fecha en que se empiece a aplicar el régimen, salvo disposición en contrario de la presente Directiva.

Sorprendentemente no hemos encontrado en la Propuesta ningún precepto que establezca cómo han de valorarse los activos que se adquieren por las entidades que tributan en el régimen BICCIS. El apartado 13 del artículo 4 define el valor fiscal de un elemento del inmovilizado o de un grupo de activos como la base de amortización minorada de la amortización total deducida hasta la fecha y el artículo 32 establece que los costes vinculados a la adquisición, construcción o mejora, junto con sus fechas correspondientes, se inscribirán en un registro de inmovilizado en el que cada elemento del inmovilizado figurará por separado. Por su parte, el artículo 33 define de forma indirecta la base de amortización al decir que incluye todo coste directamente vinculado con la adquisición, construcción o mejora de un elemento.

De ahí la importancia de la regla general del artículo 44, en cuanto que se va a aplicar a todos los activos y pasivos que figuren en el balance de todas y cada una de las sociedades que se incorporen al sistema BICCIS.

Según SIMONIS<sup>322</sup>, el citado precepto contiene una regla importante que, en la mayoría de los casos, facilitará la transición; sin embargo, puede tener consecuencias en orden a la localización de la renta sujeta a impuestos y del impuesto a pagar si el contribuyente se integra en un grupo BICCIS.

El documento de trabajo de la Comisión WP053<sup>323</sup> dedicó los párrafos 40 a 46 al tratamiento de las entidades que entran o salen del grupo con reservas tácitas<sup>324</sup>.

Así, cuando una entidad se incorpora al grupo y, como consecuencia de la reglas de valoración de los activos por su valor en libros, que no coincide con su valor de mercado, tiene reservas tácitas, se plantea la cuestión de si el grupo puede hacer suya la totalidad de la ganancia obtenida en la transmisión de un activo con plusvalías a un tercero o si al grupo le corresponde solo la ganancia generada durante el tiempo que la entidad ha pertenecido al grupo. Según el párrafo 40 hay razones para considerar que las ganancias generadas durante el tiempo en que una compañía ha estado dentro del grupo, pertenecen al grupo

Aunque en los *grupos de trabajo* no se detectó mucha oposición al respecto, ya que lo lógico es que las ganancias de capital o plusvalías sólo integren la base imponible cuando se realicen, se llegó a la conclusión de que debería hacerse un ajuste al tiempo de que el contribuyente se integre en el grupo para los intangibles generados por el

---

<sup>322</sup> H.M SIMONIS., "Relevant Aspects when Entering..." cit., p. 12

<sup>323</sup> CCCTB/WP/053/doc/en, "An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on group taxation", reunión del 13 de marzo de 2007.

<sup>324</sup> "underlying capital gains"

propio contribuyente<sup>325</sup> y que no hayan sido gravados bajo la ley nacional y un ajuste del valor de los activos en la fórmula de reparto según el artículo 92. También se consideró necesario realizar un ajuste en el caso de ventas realizadas en forma inmediata a la entrada en el grupo. En este caso, tales ganancias se atribuirían al contribuyente y al Estado miembro en el que se hubieran originado, lo que implicaba que la valoración debía realizarse de acuerdo con las reglas nacionales, es decir, por el valor en libros al tiempo de ejercitar la opción por la aplicación del sistema.

No obstante, dadas las diferencias existentes en las disposiciones al respecto establecidas por los diferentes Estados miembros existen muchas cuestiones que pueden originar importantes divergencias dentro del grupo por la aplicación de estos principios. SIMONIS<sup>326</sup> señala las causadas en los siguientes supuestos:

- (i) El régimen de amortización aplicado en el ordenamiento nacional con anterioridad ha determinado un valor en libros más bajo, o más alto, de lo usual.
- (ii) Las ganancias puestas de manifiesto en las ventas de activos pueden haber quedado pospuestas por la deducción de los costes de inversión y reposición, lo que determina un bajo valor en libros de acuerdo con la ley nacional antes aplicable.
- (iii) Las subvenciones o incentivos concedidos a la entidad que se incorpora al grupo para la adquisición de determinados activos han permitido reducir los costes de adquisición y reducir el valor en libros del activo de sustitución.
- (iv) Las diferencias existentes entre los Estados miembros en la definición de los gastos de capital pueden también conducir a un diferente valor en libros de ciertos activos en el momento de la entrada en el régimen.
- (v) Diferencias en el tiempo o en el cálculo de las provisiones pueden, asimismo, conducir a diferentes valores en libros.

De otra parte, el valor en libros puede diferir significativamente del valor de mercado al tiempo de la incorporación al régimen. Estas diferencias pueden ser relevantes debido a la aplicación de reglas específicas del tipo de las anteriormente mencionadas y pueden llegar a ser importantes si el contribuyente opta por aplicar el régimen BICCIS. En este caso la cuestión que se plantea es cuál de las posibles diferencias entre el valor de mercado y el valor en libros, según la norma nacional, debe ser incluida en el beneficio objeto de reparto con otros Estados miembros, según resulta de lo previsto en el artículo 61 para el caso de que se transmitan los activos dentro de los cinco años siguientes a la entrada en el grupo.

Según la Propuesta, el beneficio resultante de la diferencia entre el valor de mercado y el valor de libros nacional debe ser objeto de reparto de acuerdo con la fórmula prevista en el artículo 86, aunque se prevén algunas excepciones para los activos fijos, los contratos

---

<sup>325</sup> Intangibles endógenos según la traducción oficial al español de la Propuesta

<sup>326</sup> H.M SIMONIS., "Relevant Aspects when Entering..." cit., p. 13

a largo plazo, las provisiones y deducciones que conducirían a un reparto no razonable de estos beneficios.

Otra cuestión a tener en cuenta son las diferencias de valor que pueden surgir cuando los Estados miembros introducen provisiones en su norma nacional para tratar de recuperar las deducciones aceleradamente practicadas o autorizan revalorizaciones voluntarias en fechas próximas a la introducción de la BICIS.

El reparto de los beneficios realizado una vez que el contribuyente ha entrado en la base es relevante tanto para el Estado miembro como para los contribuyentes. Para el Estado miembro concernido, en un aspecto macroeconómico, el impacto de la aplicación del valor en libros en la fórmula de reparto puede ser relativamente pequeño si todos los Estados miembros introducen reglas más o menos similares. Sin embargo, para grupos específicos de contribuyentes el impacto de estas diferencias de valoración puede ser muy considerable dependiendo de las circunstancias del caso<sup>327</sup>.

Por tanto, la regla general sobre reconocimiento y valoración de activos y pasivos puede tener importantes consecuencias en orden a la tributación del grupo en cuanto que implica determinar el destino de las reservas tácitas existentes en los activos de las entidades del grupo como consecuencia de las normas de valoración nacionales aplicables con anterioridad a su entrada en el grupo, que pueden verse agravadas a consecuencia de las disparidades existentes en las respectivas legislaciones nacionales.

### **3.1.2. Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización**

El artículo 45 establece el régimen de amortización de los activos en uso al tiempo de iniciar la aplicación del régimen BICIS. Así, aún cuando dispone que el inmovilizado que se incorpore al régimen previsto en la Directiva se amortizará de conformidad con los artículos 32 a 42, establece, no obstante las siguientes normas de amortización:

- a) Los elementos del inmovilizado amortizables individualmente a tenor de lo dispuesto tanto en la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades aplicable anteriormente al sujeto pasivo como en las normas del régimen, se amortizarán de conformidad con el artículo 36, apartado dos, es decir, *como si fueran bienes usados*; por tanto, los inmuebles se amortizarán a lo largo de 40 años, salvo que sujeto demuestre que su vida útil restante estimada es inferior; los restantes elementos del inmovilizado material, a lo largo de 15 años, salvo que, también, se demuestre que su vida útil restante estimada es inferior y, finalmente, el inmovilizado intangible también se amortizará a lo largo de 15 años salvo que pueda determinarse el periodo restante durante el cual vaya gozar de protección legal o se haya concedido el derecho, en cuyo caso se amortizará a lo largo de dicho periodo.
- b) Los elementos del inmovilizado amortizables individualmente de acuerdo con lo dispuesto en la ley nacional aplicable a sujeto pasivo anteriormente, pero que, de

---

<sup>327</sup> En el trabajo antes citado P.H.M SIMONIS alude a las provisiones por desmantelamiento de plantas nucleares.

conformidad con la Propuesta, se deben amortizar en régimen de grupo, se incorporarán al régimen en el grupo de activos previsto en el artículo 39, es decir, se amortizarán en grupo.

- c) Los elementos del inmovilizado incluidos en un grupo de activos con fines de amortización, siempre que de acuerdo con la ley nacional aplicable anteriormente al sujeto pasivo se estuvieran amortizando en grupo, se incorporarán al régimen en el grupo de activos previsto en el artículo 39 y, por tanto, aplicarán un tipo de amortización del 25%, propio de los activos amortizables en régimen de *pool*.
- d) Finalmente, el inmovilizado no amortizable o no amortizado a tenor de lo dispuesto en la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades aplicable anteriormente a sujeto pasivo que, en virtud de la Propuesta, pueda ser amortizado, se amortizará de conformidad con el artículo 36, apartado uno, en régimen individual, o con el artículo 39, el régimen de grupo.

De lo expuesto cabe concluir que los activos de los sujetos pasivos que opten por la aplicación de la Propuesta se incorporan por el valor y el régimen de amortización que tuvieran con arreglo a las normas fiscales nacionales inmediatamente antes de la fecha en que se empieza a aplicar el régimen y se les aplica el régimen de amortización individual previsto para los bienes usados del artículo 36.2 de la Propuesta o el régimen de amortización en grupo del artículo 39 aún cuando con anterioridad se les aplicase el régimen de amortización individual si, con arreglo a las normas de la Propuesta, son susceptibles de ser amortizados en régimen de *pool*. En caso de conflicto entre el régimen de amortización aplicable anteriormente y el previsto en la Propuesta, se aplicará el régimen de la Propuesta.

La Propuesta no da, sin embargo, ninguna orientación sobre cómo se puede demostrar que la vida útil de un activo es inferior a la prevista con carácter general ni tampoco ante qué Autoridad administrativa debe hacerse esta demostración. Ciertamente, la Autoridad tributaria principal puede quedar muy alejada de este tipo de prueba cuando quien la pretende realizar es una de las sociedades filiales del grupo. De otra parte, en el caso de que la filial titular de esos activos, por aplicación de la normativa nacional previa, viniese aplicando coeficientes de amortización superiores a los previstos en la Propuesta ¿no constituiría esta circunstancia una prueba suficiente de que su vida útil puede ser inferior a la prevista en la Propuesta?

### **3.2 Contratos a largo plazo**

Los artículos 46 y 47 establecen, respectivamente, el régimen de periodificación de los contratos a largo plazo en el momento de incorporarse al régimen y el de las provisiones y deducciones existentes en el momento de incorporarse al régimen con el objetivo de facilitar la transición desde la normativa nacional aplicada previamente al sujeto que se incorpora al sistema BICCIS de forma que determinados ingresos, gastos y provisiones

no resulten gravados ni deducidos dos veces, en el régimen nacional, primero, y en el comunitario, después.

En lo que a los contratos a largo plazo se refiere, el artículo 46, tras remitirse a la definición de contratos a largo plazo establecida en el artículo 24<sup>328</sup> de la Propuesta, a los efectos de matizar respecto de los mismos la regla general de devengo contenida en el artículo 18, contempla la transición del sistema nacional al BICCIS al objeto de coordinar la aplicación en el tiempo de la normativa nacional con lo previsto en el artículo 24.

De esta forma, se establece que los ingresos y gastos que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24, apartados 2 y 3, se consideren devengados antes de que el sujeto pasivo opte por participar en el régimen previsto en la Propuesta de Directiva, pero que todavía no se hubieran incluido en la base imponible en virtud de la ley nacional del impuesto sobre sociedades aplicable anteriormente al sujeto pasivo, se sumarán a la base imponible o se restarán de esta, según el caso, de conformidad con las normas de periodificación previstas en la legislación nacional. Por su parte, los ingresos que, con arreglo a la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades hayan sido gravados antes de la entrada del sujeto pasivo en el régimen por un importe superior al que se habría incluido en la base imponible a tenor del artículo 24 apartado dos, se deducirán de la base imponible.

En consecuencia, los contratos a largo plazo vigentes al tiempo de la incorporación al régimen continuarán con el sistema de periodificación previsto en la normativa nacional anteriormente aplicable sin que, a tales efectos, resulte de aplicación lo previsto en el artículo 24, salvo que los ingresos, con arreglo a la ley nacional, hubieran sido gravados antes de la entrada del sujeto pasivo en el régimen por un importe superior al que se habría incluido en la base imponible a tenor del artículo 24, apartado dos, en cuyo caso, dicho exceso se deducirá de la base imponible.

Aunque el precepto nada indica, pensamos que esta deducción debería practicarse en el primer ejercicio de aplicación del régimen, si bien no estamos en absoluto de acuerdo con esta regla, pues no parece que tenga lógica que, si por aplicación de su normativa nacional, una entidad ha sido gravada por un importe superior al que le hubiera correspondido en el régimen BICCIS se pueda deducir de la base consolidada dicho importe, siendo más adecuado que termine cuanto antes con el proceso de periodificación acelerada que la normativa nacional preexistente ha propiciado.

---

<sup>328</sup> El artículo 24 dispone, al efecto, lo siguiente:

*“1. Un contrato a largo plazo será aquel que cumplan las siguientes condiciones:*

- a) se celebre con fines de fabricación, instalación o construcción o de prestación de servicios;*
- b) se prolongue, o esté previsto que se prolongue, por un período superior 12 meses;*

*2. No obstante lo dispuesto en el artículo 18, los ingresos derivados de un contrato a largo plazo se reconocerán, a efectos fiscales, por el importe correspondiente a la parte del contrato ejecutada en el ejercicio fiscal correspondiente. El porcentaje de ejecución se determinará basándose o bien en la ratio entre los costos de su ejercicio y la totalidad de los costes estimados, o bien en una evaluación del grado de ejecución al final del ejercicio fiscal llevada a cabo por un experto*

*3. Los costes derivados de los contratos a largo plazo se contabilizarán en el ejercicio fiscal en que se devenguen.”*



### 3.3. Provisiones y deducciones

En cuanto a las provisiones y deducciones existentes en el momento de la incorporación al régimen, el artículo 47 establece un régimen transitorio del siguiente tenor:

*“1. Las provisiones, las provisiones para pensiones y las deducciones por créditos de dudoso cobro previstas en los artículos 25, 26 y 27 únicamente serán deducibles si se derivan de actividades u operaciones llevadas a cabo después de la entrada del sujeto pasivo en el régimen previsto en la presente Directiva.*

*2. Serán deducibles los gastos en que se incurra en relación con actividades u operaciones llevadas a cabo antes de la entrada del sujeto pasivo en el régimen previsto en la presente Directiva pero que no hayan sido objeto de deducciones.*

*3. Los importes deducidos antes de la entrada en el régimen no podrán volver a deducirse.”*

El análisis de este régimen transitorio requiere la revisión de los preceptos a los que el mismo se refiere.

Así, el artículo 25, dedicado a las provisiones, establece una serie de excepciones a la regla general del devengo de los gastos deducibles contenida en el artículo 19, según el cual un gasto deducible se devengará en el momento en que se reúnan las siguientes condiciones:

- a) que haya nacido la obligación de efectuar el pago;
- b) el importe de la obligación pueda cuantificarse con una exactitud razonable;
- c) que, en caso de comercio de bienes, se hayan transferido al sujeto pasivo los riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad de dichos bienes y, en caso de prestación de servicios, el sujeto pasivo haya recibido tales servicios.

Por ello, el apartado 1 del artículo 25 prevé que cuando al final de un ejercicio fiscal se determine que un sujeto pasivo ha contraído, o va contraer probablemente en el futuro, una obligación legal derivada de actividades u operaciones llevadas a cabo en ese ejercicio fiscal o en ejercicios fiscales anteriores, resulte deducible cualquier importe derivado de esa obligación que pueda ser objeto de una estimación fiable, siempre que se prevea que la liquidación final del importe dará lugar a un gasto deducible.

Cuando la obligación esté relacionada con una actividad u operación que vaya a proseguir a lo largo de ejercicios fiscales posteriores, la deducción deberá distribuirse de forma proporcional a lo largo de la duración estimada de esa actividad u operación, teniendo cuenta los ingresos que de ellas se deriven.

Las cantidades que se deduzcan en virtud de lo previsto en el artículo 25 han de ser objeto de revisión y ajuste al final de cada ejercicio fiscal y, a efectos del cálculo de la base imponible en ejercicios posteriores, se tendrán en cuenta las cantidades ya deducidas.

Por su parte, el apartado 2 determina cuando se considera que existe una estimación fiable y cómo debe evaluarse la provisión a realizar.

En este contexto, consideramos que las entidades que opten por la aplicación de la Propuesta sólo podrán dotar provisiones relacionadas con actividades llevadas a cabo antes del ejercicio de la opción cuando éstas no hayan dado lugar a ninguna deducción ya que así se desprende de lo previsto en el apartado 2 del artículo 47, teniendo en cuenta que, según lo indicado en el apartado 1, sólo resultan deducibles las provisiones derivadas de actividades u operaciones llevadas a cabo después de la entrada del sujeto pasivo en el régimen previsto en la Propuesta.

No obstante, a nuestro juicio, el artículo 47.2 puede posibilitar que provisiones no deducidas con anterioridad, por no estar permitidas en la normativa nacional preexistente, puedan ser deducidas al amparo de la Propuesta.

En cuanto a las provisiones por pensiones, el artículo 26 establece que se utilizarán técnicas actuariales a fin de realizar una estimación fiable del importe de las prestaciones que los asalariados hayan adquirido en razón de los servicios que han prestado en el ejercicio corriente y en ejercicios anteriores esta provisión será objeto de descuento al tipo Euribor aplicado las obligaciones con vencimiento a 12 meses, publicado por el Banco Central Europeo. El cálculo se basará en la media anual de ese tipo durante el año natural en el que finalice el ejercicio fiscal.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 47, consideramos que las provisiones para pensiones sólo se podrán deducir, a partir del inicio de la aplicación del régimen BICIS, de acuerdo con lo previsto en el artículo 26, por cuanto que las provisiones que se hayan constituido con anterioridad con arreglo a lo previsto en la normativa nacional entonces vigente se refieren a obligaciones surgidas con anterioridad, por lo que, a partir de la aplicación del régimen, no se podrán realizar dotaciones a provisiones por pensiones con criterios distintos a los previstos en el artículo 26.

Esta cuestión tiene, a nuestro juicio, un gran interés por cuanto que el artículo 26 es sumamente sucinto y en el mismo no se establece la obligación, existente en nuestro ordenamiento tributario para poder deducir tales provisiones, de formalizar las correspondientes aportaciones mediante contribuciones de los promotores de los planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Fondos y Planes de Pensiones o mediante contribuciones a sistemas alternativos a los planes de pensiones.

Al respecto, el artículo 14.1 de la LIS establece, con carácter general, que los gastos derivados provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Fondos y Planes de Pensiones no son fiscalmente deducibles si bien podrán ser deducidos en el momento en que se abonen las correspondientes prestaciones. Por su parte, el apartado 2 del mismo precepto determina que no son deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida, si bien serán deducibles las contribuciones de los promotores de

planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Fondos y Planes de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial.

De lo anterior extraemos, por nuestra parte, la conclusión de que las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones o sistemas alternativos que vinieran realizando las entidades españolas que se acojan al régimen BICCIS serán deducibles siempre que se contabilicen como provisiones por pensiones y apliquen el descuento al tipo Euríbor aplicado a las obligaciones con vencimiento a 12 meses, publicado por el Banco Central Europeo.

Finalmente, en lo que se refiere a las deducciones por créditos de dudoso cobro previstas en el artículo 27, consideramos que no pueden aplicarse en relación con créditos dudosos existentes con anterioridad a la aplicación del régimen BICCIS a tenor de lo previsto en el apartado 1 del artículo 47, según el cual tales deducciones son posibles sólo si se derivan de actividades u operaciones llevadas a cabo después de la entrada del sujeto pasivo en el régimen previsto en la Propuesta. No obstante, a tenor de lo indicado en el apartado 2, los gastos en que se pudiera incurrir en relación a créditos de dudoso cobro existentes con anterioridad podrían ser deducidos.

En todo caso, y de acuerdo con lo previsto en el apartado 3, los importes ya deducidos antes de la entrada en el régimen no podrán volver a deducirse.

Una cuestión importante que los artículos 46 y 47 no contemplan es la relativa a la obligación de recuperar las provisiones dotadas en el caso de que las contingencias cubiertas por las mismas no se produzcan o que los créditos considerados dudosos puedan ser cobrados. Así, si una entidad, con arreglo a la normativa nacional aplicable con anterioridad, constituyó una provisión por responsabilidades o por créditos dudosos y, en el periodo en el que aplica el régimen BICCIS, se pone de manifiesto que tales responsabilidades no van, finalmente, a ser exigidas o bien que los créditos dudosos llegasen a ser cobrados, no figura en la Propuesta de Directiva disposición alguna que le obligue a eliminar tales provisiones y a considerar como ingreso el gasto fiscalmente deducido con anterioridad.

La Propuesta no deja ningún género de dudas en cuanto a que los importes ya deducidos con anterioridad no podrán volver a deducirse, pero no establece, con igual claridad, la obligación de que si las contingencias en su día deducidas desaparecen, los gastos fiscalmente deducidos deben transformarse en ingresos en el momento en que se constate la inexistencia de la contingencia cubierta y deducida fiscalmente. Aunque pudiera parecer evidente esta obligación, en nuestra opinión, no lo es en modo alguno por cuanto que los gastos incurridos con tal motivo sirvieron para determinar la base imponible común consolidada por lo que, en alguna forma, todos los miembros del grupo se beneficiaron de su deducción. De ahí que pensemos que la obligación de reintegración de las provisiones no aplicadas debería establecerse de forma expresa precisando, además, las condiciones de su recuperación.

## **4. Disposiciones relativas al abandono del régimen**

### **4.1. Norma general relativa al abandono del régimen**

Con carácter previo hemos de preguntarnos, ¿cuándo se considera un contribuyente sale del grupo? Según VAN der SREEK<sup>329</sup> si un contribuyente del grupo durante el ejercicio fiscal, se consolidaría la totalidad de la base imponible en sede del grupo, si bien a efectos de la aplicación de la fórmula de reparto se atribuiría al Estado del que el contribuyente saliente es residente la parte proporcional correspondiente a los meses en los que el contribuyente ha estado dentro del grupo, ya que así parece desprenderse del artículo 86.3, según el cual los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo. Este precepto no encaja del todo bien con lo dispuesto en el artículo 58.1, según el cual los umbrales de participación a los que se refiere el artículo 54 deberán respetarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal.

Esta cuestión y el hecho de no exista un precepto en el que claramente se indique cuando se entiende que un contribuyente abandona el grupo y los efectos que esta circunstancia produce, sino que se incorpora un capítulo con un conjunto de reglas muy diversas para facilitar la transición del sistema nacional al BICCIS y viceversa, hace que el ámbito temporal de las reglas que se describen no sea lo suficientemente preciso.

De conformidad con lo previsto en el artículo 49, “Cuando un sujeto pasivo abandone el régimen previsto en la presente Directiva, sus activos y pasivos serán reconocidos por el valor en libros de los mismos calculado con arreglo a las normas del régimen, salvo disposición en contrario de la presente Directiva.”

De lo expuesto se sigue que, con carácter general, la salida del régimen no comporta modificaciones en la valoración de los activos de los sujetos que abandonen el mismo, salvo disposición expresa en contrario y, por tanto, no conlleva el gravamen de las reservas tácitas que durante la pertenencia al régimen pudieran haberse generado. Como excepción a esta regla general, los artículos 67 y 68 establecen ciertas previsiones para el inmovilizado que es objeto de venta con posterioridad a la salida del grupo y para el que la Propuesta denomina “inmovilizado intangible endógeno”<sup>330</sup>.

En consecuencia, cuando un sujeto pasivo abandona el régimen no se realiza ningún ajuste para determinar el posible valor de mercado de tales activos y gravar las plusvalías generadas y no realizadas durante su pertenencia al grupo o existentes con anterioridad, ya que con motivo de la incorporación al grupo los Estados miembros no pueden tampoco gravar las plusvalías tácitas que pudieran existir, lo que es completamente lógico porque lo contrario hubiera implicado asumir un pago de un impuesto extraordinario con motivo de la incorporación al régimen BICCIS.

---

<sup>329</sup> J. VAN DE STREEK., “Leaving a Group”, cit., p. 54

<sup>330</sup> Entre las definiciones del artículo 4 no se encuentra la del inmovilizado intangible endógeno, si bien de la definición de inmovilizado contenida en el apartado 14 como el adquirido a título oneroso o creado por el propio sujeto pasivo y la totalidad del inmovilizado intangible adquirido a título oneroso cuando no pueda ser valorado de forma independiente, se infiere que se refiere al inmovilizado intangible creado por el propio sujeto pasivo

Esta regla tiene, sin embargo, importantes matizaciones en los artículos 61, “Inmovilizado en el momento de incorporarse al grupo”, y en el artículo 67, “Inmovilizado en el momento de abandonar el grupo”.

#### **4.2. Inmovilizado en el momento de abandonar el grupo**

Según el artículo 67, cuando un sujeto pasivo sea el propietario económico de elementos del inmovilizado no amortizables o amortizables individualmente en la fecha de su entrada en el grupo y alguno de estos activos sea transmitido por un miembro del grupo dentro de los tres años siguientes a dicha fecha, se procederá en el ejercicio de la transmisión a un ajuste de la cuota parte del miembro del grupo que era propietario económico de esos activos en la fecha de la entrada. El producto de dicha transmisión se sumará a esa cuota y se deducirán los costes relativos a los activos no amortizables, así como el valor fiscal de los activos amortizables. Los activos financieros, a excepción de las acciones en empresas vinculadas, las participaciones y las acciones propias, serán también objeto de ese ajuste.

De esta forma, se pretende posibilitar la tributación, por medio de un ajuste en la cuota parte del impuesto que corresponde al titular del activo y propietario económico del mismo en el momento de su salida del grupo, de las plusvalías subyacentes al activo en cuestión desde el momento de su entrada en el grupo BICCIS.

Esta posibilidad aparece recogida en el párrafo segundo del apartado 17 del Preámbulo de la Propuesta en la siguiente forma:

*“Conviene prever la posibilidad de efectuar un ajuste en relación con las plusvalías en caso de transmisión de determinados activos poco después de entrar en un grupo o de abandonarlo. Resulta oportuno calcular el valor del inmovilizado intangible endógeno basándose en otros elementos representativos adecuados, es decir, los costes de investigación y desarrollo, de marketing o de publicidad a lo largo de un determinado periodo”.*

También fue tratada en los párrafos 44 a 46 del documento de la Comisión WP/053, dentro del epígrafe titulado “Entidades que entran en el grupo con plusvalías tácitas” que contraponen esta situación a la de las entidades que salen del grupo BICCIS con plusvalías tácitas que analizaremos seguidamente.

Al respecto, se indica que cabe plantear si deben gravarse en el ámbito del grupo la totalidad de las ganancias de capital que afloran cuando el activo se vende a un tercero o sólo la parte que se ha originado durante el tiempo en que la entidad, y por consiguiente el activo, ha permanecido en el grupo. La opinión general de los expertos es que debería atribuirse al grupo la totalidad de la plusvalía salvo que la entidad procediera de otro grupo BICCIS, en cuyo caso la ganancia de capital previa habría sido gravada en el anterior grupo BICCIS, lo que permitiría asimilar, en estos casos, el tratamiento de la venta de activos al de la venta de acciones.

Según el párrafo 46, las reglas aplicables cuando una entidad se incorpora en un grupo BICCIS con plusvalías tácitas deben ser consistentes con las reglas que se aplican cuando una entidad deja un grupo con plusvalías tácitas; en el caso de que ambos grupos sean grupos BICCIS, cada grupo debería, en principio, tener el derecho a gravar las ganancias de capital que se han generado durante el período de tiempo en que la compañía ha pertenecido a cada uno de ellos.

El artículo 67 intenta prevenir la doble imposición al decir que siempre que la plusvalía obtenida se sume a la base imponible consolidada del grupo, el producto de la transmisión no estará sujeto a otro tipo de imposición. A tal efecto, para determinar la plusvalía que debe tributar en sede del grupo, el importe de la transmisión del activo se incluye en la base consolidada del grupo y se deduce el valor fiscal de los activos amortizables y los costes incurridos en los activos no amortizables.

Para entender esta regla hay que ponerla en conexión con el artículo 75, ya que el artículo 67 no se aplica a ninguna plusvalía derivada de la venta de activos dentro del grupo a la que se haya aplicado la sanción del artículo 75 que establece que cuando, como resultado de una transmisión de acciones un sujeto pasivo abandone el grupo y ese sujeto pasivo haya adquirido en el marco de una operación intragrupo, durante el ejercicio fiscal en curso o en ejercicios anteriores, elementos del inmovilizado que no sean amortizados en un grupo de activos, se excluirá de la exención<sup>331</sup> el importe correspondiente a dichos activos, salvo que se demuestre que las operaciones intragrupo se llevaron a cabo por motivos comerciales válidos<sup>332</sup>.

El importe excluido de la exención será el valor de mercado del activo o activos en el momento de la transferencia, al que se restará el valor fiscal de los activos o los costes a que se refiere el artículo 20 relativo al inmovilizado no amortizable.

En relación a esta cuestión, los párrafos 40 y 41 del WP/053 indican que si una entidad que ha formado parte de un grupo CCCTB sale del mismo habiendo generado ganancias de capital durante el periodo en el que ha permanecido al grupo, hay razones para considerar que estas ganancias deben ser gravadas en el seno del grupo, incluso aunque los elementos en los que estas plusvalías se encuentran latentes no se transfieran a otra jurisdicción, sólo por el hecho de dejar el grupo, el Estado miembro de este sujeto pasivo debería poder gravar esas plusvalías de forma diferente a las que se incluyen en la base del grupo si el activo se hubiera vendido durante el periodo en el que esa entidad perteneció al grupo.

Por su parte, el párrafo 42 señala que cuando las acciones de una compañía miembro del grupo sean vendidas a una entidad ajena al mismo, las ganancias de capital procedentes de esta transacción estarán exentas si procede la aplicación de una exención plena. Sin embargo, algunos expertos consideran que no todas las plusvalías deben quedar exentas sino sólo aquellas que han sido objeto de tributación efectiva en sede de la filial; sólo esa parte debería quedar exenta para evitar la doble imposición y,

<sup>331</sup> Se refiere a la exención del Impuesto sobre Sociedades contemplada en la letra d) del artículo 11 de la Propuesta, que declara exentos el producto de la transmisión de acciones.

<sup>332</sup> ¿Ante qué Administración tributaria se tendrá que realizar esta demostración?

en lo que se refiere a la parte restante, en la medida en que corresponde a ganancias de capital tácitas inherentes a los activos de la filial que no han sido objeto de tributación, no debería estar exenta, si bien se reconoce que la implementación de una exención parcial podría ser muy compleja en la práctica.

Según el párrafo 43, hay tres formas de abordar el tratamiento que corresponde a la venta de las acciones de una entidad que, en consecuencia, abandona el grupo y cuenta con plusvalías tácitas. Algunos expertos preferirían aplicar una exención plena, mientras que otros preferirían tratar la venta de las acciones de la entidad como si fuera una venta de activos sobre la base de que esta premisa es consistente con el tratamiento del grupo como si fuera una única entidad por lo que la venta de las acciones de una de las entidades miembros del mismo debería ser tratada de la misma forma que si se vendieran sus activos, al objeto de evitar que se pudiera eludir la tributación de las ventas de activos transfiriéndolos a una filial y vendiendo posteriormente las acciones de ésta con exención plena. Una variación de este criterio permitiría dejar exenta sólo parte de la ganancia y hacer tributar la parte del beneficio obtenido que no ha sido previamente objeto de gravamen.

Con estos antecedentes, cabe ya entender las premisas en las que se asienta el supuesto contemplado en el artículo 67, que parte de la base de que una entidad que ha abandonado el grupo sin gravamen de las plusvalías tácitas inherentes a los activos de los que es propietario económico, dentro de los tres años siguientes a la fecha en la que salió del grupo transmite elementos de su inmovilizado. En estos casos, la Propuesta entiende que le corresponde al grupo la tributación de la plusvalía puesta de manifiesto en una transmisión ulterior de dicho activo siempre que no hayan transcurrido más de tres años desde la salida del grupo de su propietario económico. A estos efectos, el producto de la transmisión se sumará a la base imponible consolidada del grupo durante el ejercicio de la referida transmisión y se deducirán, en su caso, los costes relativos a los activos no amortizables, así como el valor fiscal de los activos amortizables.

La integración en la base imponible consolidada del producto de la transmisión del activo en la forma que se acaba de indicar excluye, según el párrafo tercero del artículo 67, otro tipo de tributación como sería, a nuestro juicio, la que correspondería a la transmisión del activo en cuestión con arreglo a las normas generales, incluso si el sujeto pasivo transfiriera tal activo a un establecimiento permanente situado en un tercer país, en cuyo caso no se aplicaría lo previsto en el artículo 31 sino las reglas contempladas en el artículo 67 que se acaban de exponer.

Desde nuestro punto de vista, resulta muy difícil asimilar esa ultractividad de la Propuesta a sujetos que ya no están dentro del ámbito de aplicación de la misma. Por su parte, VAN der STREEK<sup>333</sup> destaca que la plusvalía de la venta no se atribuye a la compañía que sale del grupo sino que se añade a la base consolidada del grupo del que la entidad saliente deja de formar parte por lo que, de esta forma, el Estado de la entidad saliente

---

<sup>333</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., pp. 56 y 57

obtiene una parte de la tributación de esa plusvalía por la vía de la prorrata resultante de la aplicación de la fórmula de reparto.

No obstante lo anterior, seguimos sin comprender como una entidad que ha dejado de pertenecer al grupo va a tener que reintegrar al grupo las plusvalías que ha obtenido fuera del mismo. Según VAN der STREEK, en estos casos, el sistema tributario nacional debe dejar paso al sistema comunitario, inhibirse de la tributación de esa plusvalía, lo cual se atiene a la primacía del Derecho comunitario. No parece viable tampoco que se pueda aplicar la fórmula de reparto si el contribuyente vende sus activos habiendo transcurrido más de un año desde su salida del grupo, pues no vemos que fórmula de reparto se podría aplicar.

Indica, asimismo, el referido autor de cabe presumir que el artículo 67 se aplicará cuando una entidad se ve obligada a salir del grupo a causa de su situación de insolvencia de conformidad con lo previsto en el artículo 56. Esta situación de insolvencia conllevará, por lo general, que todos sus activos se vendan en fechas muy próximas a la salida, por lo que la aplicación de este precepto puede tener gran trascendencia en estos supuestos.

En definitiva, el artículo 67 nos parece una norma voluntarista, que pretende defender los derechos de tributación del grupo sin otro fundamento que el de defender los derechos tributarios de los Estados del grupo al que la entidad vendedora perteneció en su día; en nuestra opinión, es preferible una normativa más detallada sobre las circunstancias y los efectos de la entrada y salida del grupo. En todo caso, parece obvio, en nuestra opinión, que esta regla no se pueda aplicar si todo el grupo se ha extinguido, pues no habría grupo al que reintegrarle estas plusvalías, lo que hace cuestionable que se pueda aplicar sólo cuando salen aisladamente o en bloque determinadas entidades miembros del mismo. ¿Qué ocurriría, sin embargo, si un grupo se integra en otro por absorción de la matriz del mismo? Nada indica se al respecto el capítulo X de la Propuesta.

De otra parte, es muy frecuente que en los grupos multinacionales entran y salgan empresas con motivo de compras, ventas, reestructuraciones...; no parece, por ello, muy lógico que las plusvalías inherentes a la venta de los activos de las entidades salientes se atribuyan a las entidades entrantes que nada han tenido que ver en su configuración.

Finalmente, observa VAN der STREEK<sup>334</sup> que la deducción por reinversión aplicable por reinversión en activos de sustitución prevista en el artículo 38<sup>335</sup> no se aplica a la par de la transmisión compañía que sale del grupo. Por tanto, si el sujeto pasivo que tiene que realizar la reinversión abandona el grupo del que es miembro o deja de aplicar el régimen previsto en la Propuesta durante el primer ejercicio sin haber procedido a la adquisición de un activo de sustitución, el importe deducido en el ejercicio de la transmisión se incorporará a la base imponible. Asimismo, si el sujeto pasivo abandona el grupo o deja

<sup>334</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., p. 57

<sup>335</sup> Según lo previsto en el apartado uno del artículo 38, cuando el producto de la transmisión de un activo amortizable de forma individual vayan a reinvertirse, antes del final del segundo ejercicio fiscal posterior a aquel en que se haya realizado la transmisión, en un activo utilizado con una finalidad idéntica o similar, el importe de la plusvalía obtenida se reducirá de la base consolidada en el ejercicio de la transmisión. Por su parte, el apartado segundo establece el activo de sustitución pueda adquirirse durante el ejercicio fiscal anterior a la transmisión, añadiendo que si la adquisición del activo de sustitución no se produce en el plazo de dos años siguientes a la transmisión, el importe deducido en el ejercicio de la transmisión incrementado en un 10% se incorporará a la base imponible en el segundo ejercicio.



de aplicar el régimen durante el segundo ejercicio dicho importe se incrementará en un 10%. Desde luego, si la reinversión se produce después de la salida del grupo pensamos que habrá que reintegrar el importe de la deducción aplicada incrementado en un 10%, aunque no entendemos bien en qué medida beneficia al grupo la reinversión si el sujeto que la realiza sale, a continuación, del grupo.

Resulta interesante aplicar el régimen de deducción por reinversión en los grupos BICCIS, si bien se produce una situación curiosa cuando un sujeto pasivo entra a formar parte de un grupo y obtiene una importante plusvalía por la venta de un activo amortizable de forma individual, la cual queda exenta si el importe de la transmisión se reinvierte en un activo utilizado con una finalidad idéntica con similar y, a continuación dicho sujeto sale del grupo tras haber beneficiado al conjunto del grupo de la exención de dicha plusvalía.

#### **4.3. Inmovilizado intangible endógeno**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 68<sup>336</sup>, *“Cuando un sujeto pasivo que sea propietario económico de uno o más elementos del inmovilizado intangible endógeno abandone el grupo, se sumará a la base imponible consolidada de los miembros del grupo un importe igual a los costes en que se haya incurrido con respecto a dichos activos con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad en los cinco años anteriores. No obstante, el importe añadido no deberá exceder del valor de los activos en el momento en que el sujeto pasivo abandone el grupo. Los costes se atribuirán al sujeto pasivo saliente y se tratarán de conformidad con lo dispuesto en la ley nacional del impuesto sobre sociedades que pase a ser aplicable al sujeto pasivo o bien en las normas de la presente Directiva, en caso de que permanezca sujeto al régimen previsto en ella.”*

El precepto parece que pretende restablecer la situación previa a la entrada en el grupo o, en todo caso, de los cinco últimos años en los que el sujeto pasivo que abandona el grupo ha originado, en el seno del mismo, gastos deducibles por causa de este inmovilizado con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad. De ahí que a la base imponible del grupo se sumen esos costes con el límite del valor de los activos, que consideramos que serán los relativos al inmovilizado intangible endógeno. Según el inciso final del precepto, estos costes se atribuyen al sujeto pasivo saliente y se tratarán de conformidad con lo previsto en la normativa nacional que pase a serle aplicable o con las normas de la Propuesta en caso de que se integre en otro grupo BICCIS. En todo caso, hay una importante limitación en la adición de estos costes a la base imponible y es que el importe a añadir no puede exceder del valor del intangible endógeno al tiempo de la salida.

Por último, advierte VAN der STREEK que la regla del artículo 68, al igual que la del artículo 67, no se aplican si el grupo en su conjunto se extingue, dado que los importes

---

<sup>336</sup> Conviene recordar aquí el apartado 17 del Preámbulo de la Propuesta que considera oportuno atribuir un valor al inmovilizado intangible generado en el seno del grupo.

que, según lo previsto en dichos preceptos deben incrementar la base consolidada del grupo. Esta cuestión la analizaremos en el contexto de los efectos de la extinción de un grupo que comentaremos posteriormente.

#### **4.4. Contratos a largo plazo y provisiones y deducciones en el momento de abandonar el régimen**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 51, *“después de que el sujeto pasivo abandone el régimen, los ingresos y gastos derivados de contratos a largo plazo se tratarán de conformidad con la ley nacional del impuesto sobre sociedades aplicable anteriormente. No obstante, los ingresos y gastos que ya se hayan tenido en cuenta a efectos fiscales en el régimen previsto en la presente Directiva no volverán a tenerse en cuenta.”*

Por su parte, en forma similar, el artículo 52 determina que *“después de que el sujeto pasivo abandone el régimen previsto en la presente Directiva, los gastos que ya hayan sido deducidos de conformidad con los artículos 25 a 27 no podrán volver a deducirse,”*

Estas reglas pueden parecer obvias pues, si un sujeto pasivo abandona el grupo, vuelve a tributar en régimen individual o, en su caso, de grupo nacional en el Estado miembro de su residencia fiscal. La cuestión, sin embargo, puede no resultar sencilla de implementar ya que, para su aplicación efectiva, se requeriría que el Estado de residencia conozca los importes que han sido deducidos en el grupo BICCIS por los conceptos comprendidos en los artículos 25 a 27 de la Propuesta.

Una cuestión interesante es la relativa al tratamiento que en ese Estado se aplicaría a estas partidas en el caso de que se pusiera de manifiesto que las provisiones computadas por obligaciones futuras en el régimen BICCIS no van a ser aplicadas en el caso de que tales obligaciones no resultasen finalmente exigibles. Algo similar podría suceder si los créditos dudosos en su día deducidos llegasen a ser cobrados. En uno y otro caso, habría que revertir las provisiones dotadas, lo que originaría el correspondiente ingreso por los importes que en su día fueron deducidos en el régimen BICCIS.

Parece lógico que este ingreso se integre en la base imponible nacional si bien, en puridad, debería corresponder al Grupo al que pertenecía este sujeto en cuanto que fue ese grupo el que vio minoradas sus bases imponibles consolidadas por causa de tales provisiones. No hay nada previsto al respecto en la Directiva, por lo que no cabe sostener esta conclusión.

En nuestra opinión, una vez que un sujeto sale del grupo, el grupo no debería poder exigirle la devolución de deducciones aplicadas por cuanto que ya no está en el ámbito de su jurisdicción. De hecho, las reglas de los artículos 61 y 67, antes comentadas, relativas al tratamiento de las plusvalías tácitas en elementos del inmovilizado, pueden ser aplicadas sólo en la medida en que, aún cuando el propietario original de tales activos ya no está en el grupo, sigue perteneciendo al mismo la entidad que adquirió tales activos en una transmisión intragrupo previa.

Las cuestiones derivadas tanto de la transición del régimen nacional al régimen BICCS, como de este último al régimen nacional, pueden ser múltiples y difíciles de resolver teniendo en cuenta que el Estado de residencia en el momento de la entrada en el grupo no tiene derecho a gravar las plusvalías tácitas por la entrada en el grupo y que, sin embargo, el sujeto pasivo miembro de un grupo de BICCS puede continuar compensando las bases imponibles generadas con arreglo a normativa nacional con la cuota parte de atribuida a ese Estado. Como acertadamente señala SIMONIS<sup>337</sup> si se supone que el régimen BICCS va a reemplazar a las regulaciones nacionales del impuesto de sociedades, construidas a través de décadas de regulaciones normativas, proyectos legislativos, interpretaciones administrativas y resoluciones jurisprudenciales y los preceptos de la Propuesta BICCS no pueden ser interpretados por cada Estado miembro desde la perspectiva de su normativa interna, lo escueto de los preceptos de la Propuesta pueden no ser suficientes para su aplicación práctica. Aunque los documentos de trabajo dan alguna luz sobre el alcance de las cuestiones que se pueden plantear no tienen un rango normativo equiparable al de los proyectos legislativos en los que se refleja el espíritu de las leyes que finalmente llegan a ser aprobadas.

Desde luego, con la lectura de los preceptos de la Propuesta y sin más antecedentes que los procedentes de los documentos de trabajo de la Comisión, los contribuyentes no van a poder determinar el alcance de las cuestiones que se puedan derivar de la misma; de ahí que la elaboración de guías, la formación de expertos nacionales y la creación de grupos de trabajo conjuntos resulte del máximo interés. Lamentablemente, la Comisión no ha actualizado el contenido de la información relativa a esta materia en donde lo más reciente es la nota de prensa elaborada con ocasión de la publicación de la Propuesta de Directiva. Así resulta del Memo de la Comisión de 5 de diciembre de 2013<sup>338</sup> en el que hace un repaso de las tareas realizadas en el año 2013 a raíz de la aprobación del plan de la Comisión de lucha contra la evasión fiscal y la elusión en el Impuesto sobre Sociedades<sup>339</sup>.

En alguna forma, esta falta de información actualizada revela las dificultades que se han planteado a la hora de conseguir avances sustanciales en la materia y que ha servido para que la Comisión decida relanzar la Propuesta con un planteamiento más próximo al de los Estados miembros y a la realidad actual con los problemas inherentes a la misma.

En este punto y aunque la Comisión ha expresado su intención de dejar, para una etapa ulterior, la aprobación de un régimen de consolidación transfronterizo, para centrarse en la armonización de la base imponible o, al menos, de los aspectos más relevantes de la misma, pensamos que sería muy útil e interesante aprovechar ese espíritu armonizador para establecer unas reglas similares a nivel europeo de funcionamiento de los grupos fiscales, lo que haría mucho más fácil implantar la consolidación fiscal en todos los

---

<sup>337</sup> H.M. SIMONIS., "Relevant Aspects when Entering..." cit., p. 42

<sup>338</sup> European Commission, MEMO/13/1096, "Fighting Tax Evasion and Avoidance: A Year of Progress", en cuyo apartado 9, dedicado a la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, se inserta la BICCS, como instrumento de lucha contra la evasión fiscal y el desplazamiento de bases imponibles de unos países a otros, en el que se remite a la nota de prensa elaborada con ocasión de la publicación de la Propuesta, IP/11/319.

<sup>339</sup> Referencia IP/12/1325.

Estados miembros en cuanto que partirían de una estructura y funcionamiento similar de los grupos fiscales nacionales.

## **CAPÍTULO VII. EL CONCEPTO DE GRUPO Y LAS REGLAS DE CONSOLIDACIÓN EN LA PROPUESTA BICCIS**

### **1. Planteamiento**

El concepto de grupo constituye el elemento central de la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión en 2011 pues es el que atiende a la finalidad de la misma, cuyo objetivo consiste en dotar a las empresas de una base imponible consolidada común para sus actividades a escala comunitaria ofreciéndoles, además, la posibilidad de presentar una única declaración por el Impuesto sobre Sociedades a la Administración tributaria del Estado donde esté ubicada la sede central de la empresa (sistema de ventanilla única). Como ya se ha señalado, pretende facilitar la actividad transfronteriza de las empresas residentes en la Unión Europea para convertir a la Unión en un lugar más competitivo con vistas a la inversión internacional<sup>340</sup>.

La manera más adecuada de lograr un régimen de este tipo consiste, según se indica en el considerando 23 de la Propuesta, en permitir a los grupos de sociedades que estén presentes en más de un Estado miembro que resuelvan sus asuntos tributarios aplicando un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible y tratando con una sola Administración tributaria, lo que se ha denominado sistema de "ventanilla única"<sup>341</sup>. De esta forma, se conseguiría un considerable ahorro de los costes asociados a la cumplimentación de declaraciones tributarias en diversos Estados miembros y se eliminarían las controversias y disputas asociadas a los precios de transferencia.

Pese a la introducción del concepto de grupo como sujeto destinatario de la aplicación de la Propuesta, la Exposición de Motivos reconoce la necesidad de brindar, asimismo, la posibilidad de acogerse a dichas normas a las entidades sujetas al impuesto de sociedades en la Unión Europea aunque no formen parte de un grupo.

Por ello, en la aplicación de la Propuesta de Directiva podríamos distinguir tres ámbitos:

- El individual, es decir, el de las entidades individuales residentes en la Unión Europea que no forman parte de un grupo y que, no obstante, podrían determinar su base imponible de acuerdo con las reglas BICCIS.
- El del grupo, en cuya virtud las entidades residentes en diversos países de la Unión Europea que formen un grupo fiscal de acuerdo con las normas previstas en la Propuesta podrían determinar su base imponible conjuntamente y presentar una única declaración tributaria en el Estado donde resida la dominante del Grupo, ingresando la cuota resultante de aplicar a la base imponible determinada para cada entidad con arreglo a la fórmula de reparto prevista en la Propuesta el tipo impositivo vigente en su Estado de residencia.

<sup>340</sup> Considerando (4) de la Exposición de Motivos de la Propuesta.

<sup>341</sup> *One stop approach*

Dentro de este ámbito incluiríamos también al formado por las filiales residentes en la Unión Europea de una sociedad residente en un tercer país las cuales podrían también determinar una base imponible común aplicando las reglas de consolidación y distribuir la base imponible así obtenida entre los Estados miembros donde estén situadas esas filiales aplicando la fórmula de reparto prevista en la Propuesta

- El correspondiente a los establecimientos permanentes situados en la Unión Europea pertenecientes a una entidad residente en un tercer país, los cuales podrían, asimismo, determinar una base imponible común aplicando las reglas de consolidación y distribuir la base imponible así obtenida entre los Estados miembros donde estén situados esos establecimientos permanentes aplicando la fórmula de reparto prevista en la Propuesta.

No obstante, señala SANDERS<sup>342</sup>, el grupo consolidado constituye el núcleo de la Propuesta en cuanto que, aun cuando las entidades individuales pueden optar por aplicar la BICIS, ello es posible sólo de manera aislada, es decir, si no están participadas por una compañía matriz con filiales con las que pueda formar un grupo.<sup>343</sup> La consolidación es también necesaria para aplicar la fórmula de reparto y distribuir la base imponible consolidada entre los Estados Miembros, si bien el mecanismo de reparto es uno de los aspectos más controvertidos de la Propuesta. Por tanto, la consolidación es uno de los elementos esenciales y, al mismo tiempo, uno de sus principales obstáculos. Sin implicaciones políticas, señala el autor citado, el proceso hubiera sido menos complejo, si bien una base imponible armonizada sin consolidación resultaría mucho menos atractiva para las empresas europeas.

El reciente plan de acción de la Comisión en el que se prevé una revisión de la Propuesta al objeto de que su introducción tenga lugar por etapas de forma que en una primera etapa se aprobase el régimen de armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, se establecería una base imponible armonizada común y, en una etapa ulterior, se introduciría la consolidación fiscal, nos plantea la duda, en la etapa final de nuestro trabajo, de si el concepto de grupo va a ser tan relevante en la Propuesta revisada que la Comisión presente en 2016 o si la definición de este concepto tendrá lugar en un momento posterior. Como no es el objetivo de este trabajo especular con los cambios que se puedan introducir en el futuro en la Propuesta, sino el de analizar el contenido de la que ha sido ya presentada por la Comisión, vamos a realizar el examen del concepto de grupo tal como se encuentra recogido en la Propuesta vigente.

Por ello, en el presente capítulo nos ocuparemos de examinar el concepto de grupo y los requisitos que se exigen a las entidades que quieran acogerse a este régimen.

---

<sup>342</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB Proposal" en la obra colectiva dirigida por D. WEBER *CCCTB Selected Issues*, p. 1, Eucotax Series on European Taxation, Wolters Kluwer. Law & Business, 2012

<sup>343</sup> Por nuestra parte quisiéramos añadir que, como la base imponible común es amplia y, por referirse sólo a la base imponible, no contempla la posibilidad de establecer deducciones o ajustes negativos en la misma, parece de todo punto evidente que no sería fácil encontrar entidades individuales que tuvieran interés en aplicar la Propuesta, por cuanto que, dado su carácter facultativo, no cabría encontrar utilidades derivadas de la aplicación de la misma para los sujetos pasivos que optasen por su aplicación.

## 2. Sociedades admisibles

De acuerdo con los tres niveles de sujeción a la Propuesta antes comentados se establecen unos requisitos de alcance general que se exigen a todas las sociedades para que puedan determinar su base imponible con arreglo a lo previsto en la Propuesta mientras que, si forman parte de un grupo fiscal, tienen que cumplir, además, los requisitos de admisibilidad al objeto de que puedan ser consideradas miembros de un grupo de acuerdo con las normas de la Propuesta.

A estos efectos, el artículo primero determina su ámbito de aplicación al señalar que *“establece un régimen para la determinación de una base imponible común a efectos de imposición de determinadas sociedades y grupos de sociedades y prevé normas relacionadas con el cálculo y la utilización de dicha base.”*

Por su parte, el artículo segundo, titulado “Sociedades admisibles” establece lo siguiente:

*“1. La presente Directiva se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro cuando se reúnan las dos condiciones siguientes:*

- a) que la sociedad adopte una de las formas enumeradas en el anexo I;*
- b) que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II o un impuesto similar establecido ulteriormente.*

*3. La presente Directiva se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un tercer país cuando se reúnan las dos condiciones siguientes:*

- a) que la sociedad adopte una forma similar a una de las enumeradas en el anexo I;*
- b) que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II.*

*4. La Comisión podrá adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 127 y sin perjuicio de las condiciones previstas en los artículos 128, 129 y 130 a fin de modificar los anexos I y II con objeto de tener en cuenta los cambios introducidos en las legislaciones de los Estados miembros en lo relativo a las formas societarias y los impuestos sobre sociedades”.*

Por su parte, el artículo 3 establece que la Comisión adoptará con periodicidad anual una lista de formas societarias existentes en terceros países que se considerarán conformes a los requisitos establecidos en el artículo 2, apartado 2, letra a) mediante un acto de ejecución adoptado de conformidad con el procedimiento de examen previsto en el artículo 131, apartado 2 de la Propuesta. No obstante, el apartado segundo del referido artículo 3 prevé que el hecho de que una forma de sociedad no figure en la lista de formas societarias de terceros países mencionada en el apartado 1 no será obstáculo para que pueda aplicar la Propuesta de Directiva.

Dos requisitos se exigen, pues, para qué las sociedades, sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país tercero, puedan aplicar la Propuesta, que adopten una de las formas societarias enumeradas en el anexo I y que estén sujetas a

uno de los impuestos de sociedades enumerados en el anexo II, si bien las sociedades residentes en terceros países sólo pueden, como es lógico, aplicar el régimen BICIS a sus establecimientos permanentes situados en la Unión Europea.

## 2.1. Forma societaria

Al respecto, el anexo I contempla dos formas societarias europeas, la Sociedad Anónima Europea (SE)<sup>344</sup> y la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)<sup>345</sup> y una pluralidad de formas societarias vigentes en cada uno de los Estados miembros de la Unión y que no responden a una tipología uniforme. A efectos del ordenamiento español, el apartado j) del referido anexo I reconoce la posibilidad de aplicar la Propuesta a las sociedades de Derecho Español denominadas "Sociedad anónima", "Sociedad comanditaria por acciones", "Sociedad de responsabilidad limitada", así como a las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado.

Al respecto, STARINGER<sup>346</sup> indica que la definición de los sujetos que pueden aplicar una Directiva comunitaria por remisión a las fórmulas societarias contempladas en su correspondiente anexo es una técnica aplicada tanto en la directiva de fusiones, como en la de matrices y filiales y en la de intereses y cánones, si bien las fórmulas jurídicas contempladas por los diferentes Estados miembros en estas directivas no son las mismas en unas directivas que en otras, lo que pone de manifiesto que no existe un concepto uniforme de los sujetos que pueden aplicar las directivas comunitarias en materia de imposición directa.

Además, la relación de entidades admitidas es arbitraria y varía de un país a otro<sup>347</sup>. En algunos Estados miembros hay una relación tasada de formas societarias mientras que, en otros, figura una relación general que se remite a las entidades constituidas con arreglo a la ley de dicho Estado, como ocurre por ejemplo en el apartado g) del anexo, donde junto a una serie de fórmulas societarias vigentes en Alemania se incluye una cláusula de cierre que admite a cualesquiera otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho alemán sujetas al Impuesto sobre Sociedades alemán; lo mismo ocurre en con las sociedades de Derecho neerlandés, de Derecho austriaco, del Reino Unido, Portugal y Luxemburgo, entre otros.

---

<sup>344</sup> Establecida a tenor del Reglamento (CE) 2157/2001 del Consejo, de 8 octubre 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 octubre 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

<sup>345</sup> Establecida a tenor del Reglamento (CE) 1435/2003 del Consejo, de 22 julio 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) y la directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 julio 2003, por la que se completa el estatuto de la Sociedad Cooperativa europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

<sup>346</sup> C.STARINGER., "Requirements for Forming a Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ. Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pp. 115 a 136.

<sup>347</sup> En España, no podrían aplicar la Propuesta de Directiva las sociedades cooperativas y las sociedades colectivas, lo que no ocurriría en cambio en Bélgica, por cuanto que en la relación de fórmulas societarias admisibles en el derecho belga las entidades mencionadas sí podrían aplicar la Propuesta.

En definitiva, mientras que algunos Estados mantienen una lista cerrada de formas societarias que las entidades que apliquen la Propuesta deben revestir<sup>348</sup>, otros Estados miembros, en cambio, no ponen traba alguna para que las entidades constituidas con arreglo a su respectivo ordenamiento puedan aplicar la Propuesta de Directiva.

Una posible explicación de esta importante divergencia puede encontrarse, en nuestra opinión, en la regulación de los regímenes fiscales de consolidación nacionales, ya que si, con arreglo a la normativa de un determinado Estado miembro, sólo las entidades que revistan determinadas formas societarias pueden aplicar el régimen de grupos fiscales, dado el carácter opcional del régimen BICIS, es posible que los Estados miembros pretendan que la tipología de los posibles destinatarios del régimen armonizado comunitario coincida con lo previsto en sus respectivos ordenamientos internos. De acuerdo con este criterio, el apartado j) relativo a las sociedades de Derecho español no está del todo bien adaptado a la normativa nacional, en cuanto que, como comentaremos más adelante, no ha tenido en cuenta que para ser sociedad dominante de un grupo fiscal no se exige revestir una forma societaria determinada, pues basta con tener personalidad jurídica.

En lo que respecta a determinadas entidades, como las fundaciones y asociaciones, cabe entender que, en la medida en que no son sociedades en un sentido estricto y, en tanto en cuanto no existen derechos de propiedad sobre las mismas, requisito que se exige para determinar, de entre aquellas sociedades admisibles, las que reúnen los requisitos necesarios para aplicar el régimen del grupo fiscal europeo, no podrían aplicar la Propuesta, en calidad de sociedades dominadas, ni aún en aquellos Estados que no apliquen un listado cerrado de formas societarias<sup>349</sup>.

En cuanto a las entidades residentes en terceros países y, al objeto de que puedan incluir en el ámbito de aplicación de la Propuesta a sus establecimientos permanentes situados en la Unión Europea, la Comisión propone elaborar una lista no exhaustiva de formas societarias de entidades de terceros países una vez que se haya aprobado la Propuesta, lo que puede plantear ciertos problemas de aplicación en los primeros años de su implantación en cuanto que las entidades residentes en terceros países no sabrán a ciencia cierta si sus formas societarias van a considerarse incluidas o no, lo que invalidaría una de las principales ventajas de la definición de las entidades admisibles por remisión a un anexo, que es la seguridad jurídica que esta descripción proyecta.

Parece que esta relación de formas societarias debería ser similar a la del anexo 1, lo cual no resulta nada sencillo dada la disparidad existente dentro del mismo como acabamos de comentar, teniendo cuenta, además, que la Propuesta no contempla un procedimiento por el cual los Estados no comunitarios firmen un protocolo con la Unión Europea para definir las fórmulas societarias de sus respectivos países que podrían homologarse con las contempladas en el Anexo uno de la Propuesta.

---

<sup>348</sup> España, República Checa, Hungría, Malta, Austria, Polonia y Suecia, entre otros.

<sup>349</sup> Sin perjuicio de que en nuestro ordenamiento podrían ser entidades dominantes.



Al respecto, se pregunta STARINGER<sup>350</sup> qué criterios se deben emplear para apreciar esa "similar naturaleza" en las entidades residentes en terceros países. ¿Debería establecerse un test de "similitud" en el que se analizaran diversos aspectos tales como el de la estructura legal, la existencia de personalidad jurídica, la atribución de derechos de voto o la participación en el capital con el objetivo de tener un criterio común a nivel europeo con respecto a la similitud existente entre las formas societarias existentes en terceros países y las existentes en la propia Unión Europea?

La cuestión es interesante pues, si una entidad residente en país tercero quiere consolidar sus establecimientos permanentes en Alemania, Francia, España y Chipre, por poner un ejemplo, habría que determinar la idoneidad de la entidad que pretende realizar esta consolidación fiscal con un criterio uniforme en todos los Estados miembros en los que tales establecimientos permanentes residan lo cual puede no ser compatible con los previsto en los respectivos ordenamientos.

En nuestra opinión, esta técnica de integración fiscal de los establecimientos permanentes situados en diversos países de la Unión Europea resulta muy conveniente para las casas centrales por cuanto que, de no ser así, los diversos establecimientos permanentes que una misma entidad tiene en un tercer país o en un Estado comunitario tributarían separadamente en cuanto sujetos pasivos independientes, cada uno de ellos, en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, lo que es una característica propia de esta figura tributaria. Así, aún cuando cada establecimiento permanente representa una unidad funcional, carece de la personalidad jurídica adecuada para establecer relaciones con otros entes afines como si fuera una sociedad ordinaria, además de los problemas que se pueden originar en relación con aquellos establecimientos situados en terceros países con los que los Estados miembros en los que tales establecimientos radiquen tengan suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional.

Hemos visto que las entidades residentes en terceros países pueden participar en la BICCIS mediante la aplicación de la Propuesta a sus establecimientos permanentes situados en los Estados miembros de la Unión Europea. El concepto tributario de establecimiento permanente, a juicio de la Comisión, es más preciso que el de sucursal registrada a efectos mercantiles. Por ello, el artículo 5 de la Propuesta ofrece un concepto de establecimiento permanente basado en el Modelo OCDE que, en algunos aspectos, dista mucho de ser claro, por lo que conseguir un concepto uniforme de establecimiento permanente a efectos de la BICCIS resulta esencial y no es tarea fácil, de ahí que, en este aspecto, la Propuesta si llegase a aprobarse en estos términos, representaría un considerable avance a efectos de la armonización de este concepto.

Otra cuestión importante es que la Comisión considera que la definición general de establecimiento permanente a efectos de la BICCIS debe respetar las obligaciones contraídas con terceros países, por lo que el ejercicio de la opción realizada por una sociedad residente en un tercer país de acoger a todos sus establecimientos permanentes en la Unión Europea al sistema BICCIS no debería contravenir los

---

<sup>350</sup> C.STARINGER, Requirements for Forming... cit., p. 123

Convenios para evitar la doble imposición suscritos con los Estados miembros donde tales establecimientos permanentes residan. No obstante, el principio de no discriminación, en cuya virtud los establecimientos permanentes de los países con los que se haya suscrito un Convenio de Doble Imposición deben recibir el mismo trato que las entidades del Estado donde se hallen establecidos, puede constituir el punto de partida para qué las sociedades residentes en países terceros participen del régimen BICCIS a través de la integración de sus establecimientos permanentes.

Finalmente, hay que hacer mención a la cuestión relativa a las entidades que residen en varios Estados miembros. A juicio de STARINGER<sup>351</sup> no hay duda de que las entidades con doble residencia pueden ser incluidas en el ámbito de la BICCIS. Esta cuestión puede ser más sensible si afecta a entidades de terceros países. La Directiva de fusiones y la de matrices y filiales<sup>352</sup> resuelven este problema considerando que las entidades con doble residencia pueden aplicar tales directivas sólo si se consideran residentes en un Estado miembro en virtud de un Convenio de Doble Imposición concluido con un tercer Estado, si bien según el autor citado sólo se podrían incluir si, aun cuando puedan también ser residentes en un país tercero, están efectivamente dirigidas y administradas desde un Estado miembro de la Unión Europea y no desde un tercer país<sup>353</sup>.

## 2.2. Tributación en el impuesto de sociedades

Además de revestir alguna de las formas enumeradas en el anexo I, las entidades que apliquen el régimen contenido en la Propuesta tienen que estar sujetas a uno de los impuestos de sociedades enumerados en el anexo II o a un impuesto similar que se pudiera ulteriormente establecer. Por tanto, este requisito no se cumpliría cuando la entidad esté exenta o sujeta a un tipo del 0%, ni tampoco cuando disfrute de una exención personal y no limitada a un tipo específico de rentas. No obstante, STARINGER<sup>354</sup> advierte que es irrelevante si la entidad recibe casi exclusivamente rentas exentas siempre y cuando no tenga un estatuto del contribuyente exento. Esta conclusión tiene, a nuestro juicio, una importante debilidad conceptual pues, si una compañía está sujeta a un tipo efectivo del 1%, no tiene más que una mínima e irrelevante diferencia con una compañía exenta<sup>355</sup>.

---

<sup>351</sup> C.STARINGER, Requirements for Forming... cit., p. 125

<sup>352</sup> Artículos 3,1,b) y 2,1,b) respectivamente

<sup>353</sup> Realmente, la cuestión relativa a la integración de sociedades de las que no sé sabe en qué Estado tienen su residencia fiscal no resulta muy adecuada teniendo en cuenta que se pretende aplicar el sistema de ventanilla única por lo que las Administraciones gestoras deberían tener la capacidad de comprobar la situación tributaria de los sujetos acogidos al sistema y exigirles el cumplimiento de sus obligaciones.

<sup>354</sup> C.STARINGER., Requirements for Forming... cit., p. 125, citando a De Hosson, "The Parent Subsidiary Directive", *Intertax*, 1990 414 (429)

<sup>355</sup> Los nuevos trabajos de la Comisión, en el contexto de las acciones emprendidas dentro de su programa de transparencia que incluye la revisión de la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa, modificada por la Directiva 2014/107 UE, ha presentado una propuesta de intercambio automático de información sobre las resoluciones fiscales de incidencia transfronteriza, lo que apunta en esta dirección de poner el foco de atención en los tipos efectivos que las entidades satisfacen, finalmente, en el impuesto de sociedades a la luz de los acuerdos previos que puedan haber alcanzado con las Administraciones tributarias de sus respectivos países.

De hecho, en nuestro ordenamiento, las entidades con distintos tipos de gravamen no pueden consolidar fiscalmente<sup>356</sup>, aunque este planteamiento no puede ser utilizado en el ámbito de la Propuesta en el cual las distintas sociedades un mismo grupo aplicarán cada una de ellas el tipo del impuesto de sociedades vigente en su Estado de residencia.

El cumplimiento del requisito de tributación en el impuesto de sociedades se encuentra vinculado a la determinación del lugar de residencia de las entidades que quieran acogerse a la Propuesta y reviste, en todo caso, un gran interés ya que exige determinar previamente quién debe valorar el cumplimiento de este requisito y exigir su cumplimiento. En nuestra opinión, la solución se encuentra vinculada a la comunicación que el sujeto pasivo principal o, en su caso, el sujeto pasivo individual debe realizar, bien a la Administración tributaria principal, bien a la autoridad competente de su Estado de residencia, para advertir de que opta por la aplicación del régimen BICCIS.

En este contexto, aún cuando es la Administración tributaria principal la que notifica a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo que se ha recibido la notificación, las autoridades de los Estados miembros pueden presentar a la autoridad tributaria principal, en el plazo de un mes desde la transmisión de la notificación, sus puntos de vista, así como cualquier información pertinente acerca de la validez y alcance de la notificación, entre los que bien podría encontrarse la determinación de si la entidad que opta por aplicación del régimen de grupo está sujeta al impuesto de sociedades o a uno de los impuestos equivalente contemplados en el anexo II de la Propuesta.

### **3. Requisitos para formar parte de un Grupo BICCIS**

Una vez que se ha determinado, de acuerdo con lo previsto en el capítulo I, qué entidades pueden ser consideradas sociedades admisibles, la siguiente etapa es determinar cuáles de estas entidades pueden formar un grupo consolidado. Este es el objetivo del capítulo IX de la Propuesta, artículos 54 a 60, ambos inclusive.

Al respecto, señala SANDERS<sup>357</sup> que el sistema BICCIS es un sistema cerrado. Cada entidad que pueda ser consolidada de acuerdo con las reglas del capítulo IX tiene que ser incluida en el grupo. Ello implica que una sola compañía no puede elegir aplicar la base común a no ser que las otras compañías, con las que debe consolidar, elijan, conjuntamente, tal opción.

El artículo 4.2 contempla la figura del sujeto pasivo individual como aquel sujeto pasivo que no cumpla los requisitos necesarios para la consolidación, lo cual resulta del todo punto lógico por cuanto que, de no ser así, la composición de los grupos consolidados sería facultativa y sólo se incluirían aquellas sociedades cuya inclusión resultase más ventajosa que su tributación en régimen individual, si bien SANDERS<sup>358</sup> señala que el

---

<sup>356</sup> Artículo 58, 4, e) de la LIS

<sup>357</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB ..." cit., p. 1

<sup>358</sup> C.STARINGER., Requirements for Forming... cit., citando a BUNGHARD & NIELS

principio "todas dentro o todas fuera"<sup>359</sup> hace relativamente fácil desvirtuar esta exigencia mediante la interposición de sociedades holdings. Esto implica que una entidad, en tanto un cuanto pudiera formar parte de un grupo, no podría elegir, por sí misma, si ejercita o no la opción por la aplicación del régimen BICCIS, sino que todas las entidades con las que podría formar un grupo consolidado habrían de realizar conjuntamente esta elección.

En este sentido señala STARINGER<sup>360</sup> que, según el mencionado apartado del WP/057, el derecho a optar corresponde a cada entidad del grupo si bien, en la práctica, el ejercicio de ese derecho corresponde a la matriz del grupo que decide tanto si opta por la aplicación del régimen BICCIS como el momento en el que ejercita esa opción. El derecho que teóricamente existe para las entidades miembros del grupo se ve, de hecho, limitado a dar su conformidad. No obstante, ese consentimiento expreso resulta absolutamente necesario en la medida en que, según indicaremos posteriormente, el sujeto que lo ejercita deja de ser contribuyente por el impuesto de sociedades en el Estado miembro de su residencia para pasar a tributar en régimen de grupo fiscal y consolidar sus bases imponibles con las del resto del grupo.

El artículo 104 de la Propuesta establece que el sujeto principal debe ejercitar la opción en nombre de todas las entidades del grupo, pero esto no significa que el sujeto principal tenga autoridad para obligar a otras entidades del grupo a ir en contra de sus deseos. El sujeto principal tiene que tener el consentimiento del resto de las entidades del grupo antes de formular la comunicación contemplada en el artículo 104. Si hubiera una entidad que no estuviera de acuerdo en ello, el resto del grupo no podría aplicar el sistema BICCIS excluyendo a dicha entidad<sup>361</sup>.

Una vez que la sociedad matriz ha decidido aplicar el régimen BICCIS, éste debe ser aplicado al conjunto de sociedades en las que dicha entidad reúna los requisitos de participación en los derechos de voto o en el capital social exigidos por la Propuesta, de ahí que, según STARINGER, requiera de un delicado proceso de estudio previo con una gran planificación y modelización en cuanto que sus efectos se van a mantener durante cinco años.

El objetivo de la consolidación es que no se pueda formar parte de más de un grupo al mismo tiempo, si bien, desde el punto de vista de SANDERS<sup>362</sup>, la redacción del capítulo IX de la propuesta requiere diversas modificaciones para conseguir este objetivo.

En cuanto a las filiales susceptibles de consolidación, el artículo 54 establece lo siguiente:

*"1. Serán filiales consolidables todas las filiales inmediatas y las subfiliales en las que la sociedad matriz posea los derechos siguientes:*

<sup>359</sup> El apartado 85 del CCCTB/WP/057, correspondiente a la reunión del grupo de trabajo celebrada en Bruselas los días 27 y 28 de septiembre de 2007, formula este principio "all-in or all-on" indicando que la consolidación es obligatoria para todas las entidades que opten por aplicar la BICCIS respecto de sus filiales admisibles y establecimientos permanentes en otros Estados miembros.

<sup>360</sup> C. STARINGER., Requirements for Forming... cit, p 128

<sup>361</sup> No parece fácil que, en la práctica, este supuesto se llegase a producir, dado el elevado porcentaje de control que el sujeto pasivo principal tiene que tener de las filiales consolidables para formar grupo, si bien el principio reviste el interés de poner de manifiesto que, en el marco de la Propuesta, no hay un sujeto pasivo único, sino un sujeto pasivo principal y otros sujetos pasivos por lo que para la aplicación del régimen se requiere el consentimiento de todos ellos.

<sup>362</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB... cit.," p. 2

*a) el derecho a ejercer más de la mitad de los derechos de voto;*

*b) un derecho de propiedad que ascienda a más del 75% del capital de la sociedad o más del 75% de los derechos a participar en beneficios.*

*2. A efectos del cálculo de los umbrales a que se refiere el apartado 1 en relación con sociedades distintas de las filiales inmediatas serán de aplicación las normas siguientes:*

*a) una vez que se alcance el umbral relativo a los derechos de voto en lo que respecta a las filiales inmediatas y a las subfiliales, se considerará que la sociedad matriz posee el 100% de dichos derechos;*

*b) los derechos sobre beneficios y sobre el capital se calcularán multiplicando las participaciones en las filiales intermedias en cada nivel. También se tendrán en cuenta en el cálculo de los derechos de propiedad que no superen el 75% en poder, directa o indirectamente, de la sociedad matriz, incluidos los derechos en sociedades residentes en un tercer país."*

La Propuesta prevé un umbral de participación del 50% de los derechos de voto que es el más bajo posible, en cuanto que coincide con el porcentaje de participación necesario para la consolidación contable, mientras que muchos países establecen la consolidación fiscal a partir del 75% de participación. Por su parte, en lo que se refiere a la participación en el capital social, la Propuesta exige una participación mínima del 75% del capital o de los derechos a participar en los beneficios sociales.

¿Qué sentido tiene establecer un doble umbral de participación, el relativo a los derechos de voto, de un lado y, de otro, a la titularidad del capital social?<sup>363</sup> Al respecto, entendemos que ambos requisitos son exigibles conjuntamente, por cuanto que si, a efectos del cumplimiento de la norma, fuera suficiente con reunir uno de estos dos porcentajes de participación el precepto lo hubiera explicitado al igual que sucede en otros artículos de la Propuesta en los que indica que basta con que se reúna una o, en su caso, dos de las condiciones impuestas.

A nuestro juicio, con este doble umbral la Propuesta pretende excluir la posibilidad de que se puedan acoger a la Propuesta y, por tanto, puedan consolidar fiscalmente, aquellos grupos en los que la sociedad dominante o sus filiales tengan acciones preferentes que den derecho al disfrute de más de un voto por acción con un porcentaje de participación en el capital inferior al 50%. En su caso, se podría haber previsto que el porcentaje de participación en el capital social fuera también del 50%, pero en este punto la Propuesta está en línea con lo previsto en la mayor parte de los Estados miembros que exigen para la consolidación fiscal un umbral de participación en el capital social superior al 50%, sin que resulte frecuente el establecimiento de un requisito acumulativo de participación en los derechos de voto.

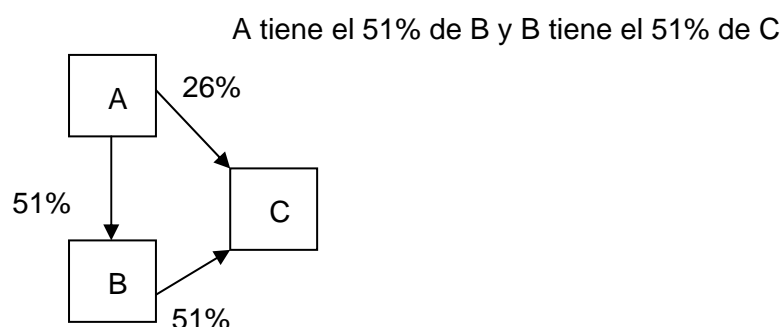
---

<sup>363</sup> En la nota marginal 6 del WP/057 se preveía que el umbral del 50% de los derechos de voto debería corresponder al test de consolidación, mientras que el 75% de participación en el capital social era el umbral sugerido para la consolidación fiscal, admitiendo también la posibilidad de establecer un mismo umbral del 75% para optar por la aplicación del régimen BICIS.

En nuestra opinión, el doble umbral está justificado; en cuanto a la mayoría simple, por cuanto que el 50% de los derechos de voto determina la consolidación y, en cuanto a la mayoría reforzada del 75% de los derechos de participación en los beneficios sociales, por cuanto que implica la consolidación fiscal lo que conlleva la centralización de las bases tributarias en el Estado miembro de la sociedad dominante, lo que puede provocar el desvío de las bases imponibles de unos Estados a otros como consecuencia de la aplicación de la fórmula de reparto del artículo 86. Es de destacar, no obstante, que la BICCIS propone la ausencia de gravamen de las transacciones *intra* grupo y esta regla se establece desde el punto de vista de la consolidación contable, por lo que una cuestión tan relevante sólo requeriría de la mayoría simple del capital social a los efectos contables.

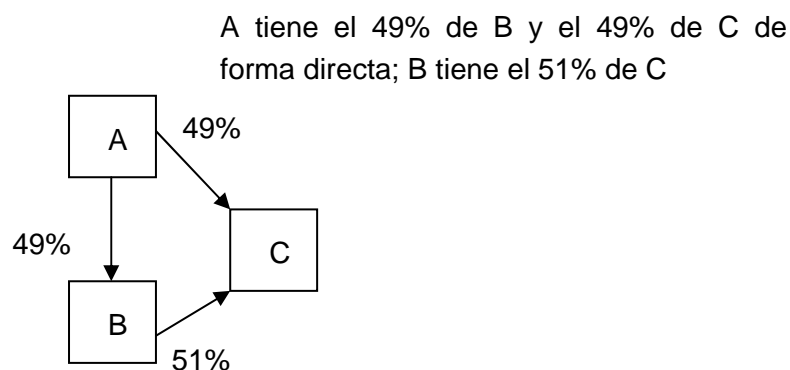
En lo que se refiere al control de los derechos de voto, la regla contenida en el apartado 2 a) conlleva que, respecto de las filiales en las que, directa o indirectamente se alcance el control del 50% de los mismos, se considerará como si la dominante tuviera el 100%; esto implica que, si se ostentara una participación inferior al 50% en una entidad intermedia, ésta no podría ser incluida en el grupo, lo que puede dar lugar a todo tipo de situaciones que, siendo muy similares, ofrezcan resultados dispares en cuanto a su consolidación, como se aprecia en los siguientes ejemplos:

#### Ejemplo 1. Cómputo de derechos de voto.



Como A tiene el 51% de B y B tiene el 51% de C, A cumple el test de los derechos de voto para consolidar con B y C, aunque tiene que cumplir también con el test de participación en el capital.

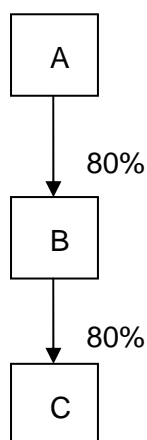
En cambio, en el ejemplo 2.



A no puede consolidar con B ni con C, por cuanto que al tener parte del control a través de una entidad intermedia en la que tiene una participación inferior al 50%, es como si no tuviera nada.

Estos principios no se aplican para llevar a cabo el test de propiedad, por cuanto que, según el apartado 2, b) del artículo 54, los derechos sobre beneficios y sobre el capital se calculan multiplicando las participaciones de las filiales intermedias en cada nivel. A estos efectos, se tendrán también en cuenta en el cálculo los derechos de propiedad que no superen el 75% en poder, directa o indirectamente, de la sociedad matriz, incluidos los derechos en sociedades residentes en un tercer país<sup>364</sup>

### Ejemplo 3.



Así, aunque A tiene el 80% de B y B tiene el 80% de C, A no puede consolidar con C, por cuanto que el grado de participación de A en C es del 64%, inferior por tanto al 75% requerido.

SANDERS<sup>365</sup> señala también que la redacción del artículo 54 da pie a pensar en la posibilidad de que una misma entidad pudiera pertenecer a más de un grupo, como resultaría en el ejemplo anterior.

A puede consolidar con B y B puede consolidar con C, pero A no puede consolidar con C dado que el grado de participación que ostenta en su capital social es del 64%; por tanto, B podría elegir entre formar un grupo con A o formarlo con C; sin embargo, resulta evidente que no puede formar parte de dos grupos al mismo tiempo por cuanto que, en ese caso, la renta de B se consolidaría dos veces.

El problema, en opinión de SANDERS, tiene fácil solución; B debe elegir entre consolidar con A o con C, pero no con ambas. Asimismo, entiende que A podría formar grupo con el resto de sus filiales cualificadas, aún cuando B forme su propio grupo con C, de ahí que, a juicio del mencionado autor, resulten admisibles los grupos superpuestos o

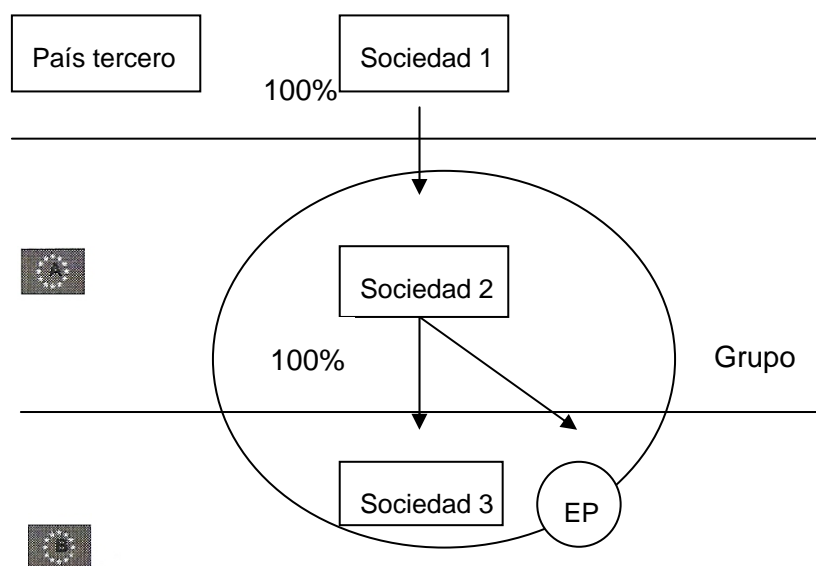
<sup>364</sup> De ello suponemos que aunque el cálculo de los derechos de voto se debe realizar sólo al nivel de las filiales admisibles, residentes por tanto en la Unión Europea, mientras que para el cálculo de la participación en el capital social se deben computar, asimismo, los derechos de voto que la matriz ostenta a través de sociedades residentes en un tercer país.

<sup>365</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB... cit.," p. 4

desdoblados, es decir, dos grupos distintos que indirectamente estarían controlados por la misma matriz, ya que, en cuanto que alguna de sus filiales no reuniera los dos requisitos exigidos, participación en los derechos de voto y en el capital social, quedaría fuera del grupo con las filiales que de ella dependieran y podría, a su vez, formar su propio grupo.

A juicio de BUNDGAARD y WINTHER-SORENSEN<sup>366</sup>, si en un grupo como el descrito anteriormente se interpusiera una holding D entre A y B que tuviera el 8% de B y ésta, a su vez, tuviera el 80% de C, podrían formarse dos grupos distintos, el de A, D y B, del que quedaría fuera C, o bien el de D, B, y C, del que quedaría fuera A. De acuerdo con el párrafo 89 del WP/057, sólo las holdings directas cuentan como 100%. De esta forma, multiplicando los % de participación de D y B para calcular el nivel indirecto de participación de A en C resulta el 64%. En este ejemplo, según los autores citados, los grupos superpuestos no estarían prohibidos: A, D y B podrían formar grupo y también D, B y C, si bien, en nuestra opinión, no sería posible que D formase parte de los grupos distintos al mismo tiempo.

Los autores citados comentan el ejemplo que figura en el párrafo 90 de la propuesta técnica de la Comisión<sup>367</sup> y que se describe a continuación:



De acuerdo con la propuesta técnica de la Comisión, no se computarían los porcentajes de participación de A en B, ni los de B en D porque son inferiores al 40%. De acuerdo con esta regla, D quedaría fuera del grupo porque la participación de A en D a través de C es inferior al 75%. Si se interpusiera una holding, E, entre A y B, y A tuviera el 100% de E y

<sup>366</sup> J. BUNDGAARD y N. WINTHER-SORENSEN<sup>366</sup>, "The concept of a Group for Common Consolidated Tax Base Purposes" en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pages 137 a 156

<sup>367</sup> CCCTB/WP/057, par. 90



ésta el 40% de los derechos de participación en beneficios de B, A tendría el 16% de D, por lo que A podría sumar ese 16% a través de B con el 76% de participación que ostenta a través de C, por lo que D quedaría integrada en el grupo.

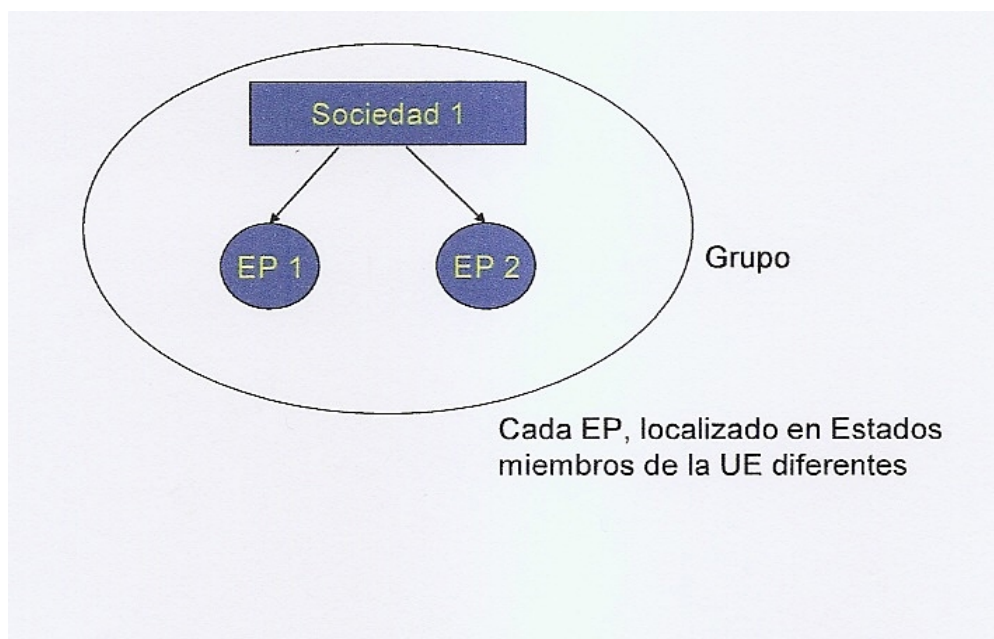
A la vista de lo anterior, los autores citados llegan a la conclusión de que la exigencia de una participación dual, 50% de derechos de voto y 75% de participación en el capital, con reglas diferentes para el cálculo de estos porcentajes a través de participaciones indirectas en uno y otro umbral de participación, hace el concepto de grupo más complicado. Un sistema simple debería exigir una única forma de acreditar la participación que, a juicio de los autores citados debería ser a través de la mayoría de los derechos de voto, requisito que podría complementarse con otras formas de control de hecho y de derecho.

Si la Propuesta está diseñada para hacer que queden fuera de la consolidación las participaciones directas o indirectas comprendidas entre el 50 y el 75% de los derechos de voto, un resultado similar se conseguiría, señalan, mediante un análisis caso a caso o permitiendo que el número de entidades reunidas en el perímetro de la consolidación fuera también opcional. No les falta razón a BUNDGAARD y WINTHER-SORENSEN cuando afirman que, en la práctica, el sistema de la Propuesta podría ser opcional pues bastaría con interponer sociedades holding para aumentar o reducir el porcentaje de participación indirecta.

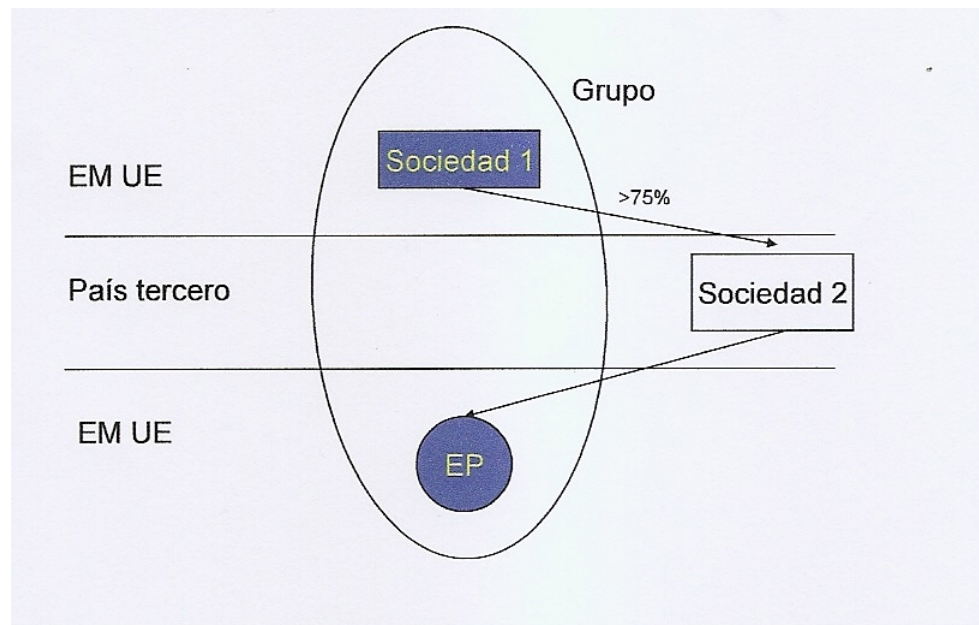
Los párrafos 87 a 90 de la propuesta técnica de la Comisión contemplan diversos tipos de grupos que se podrían formar:

Un sujeto pasivo residente forma grupo con:

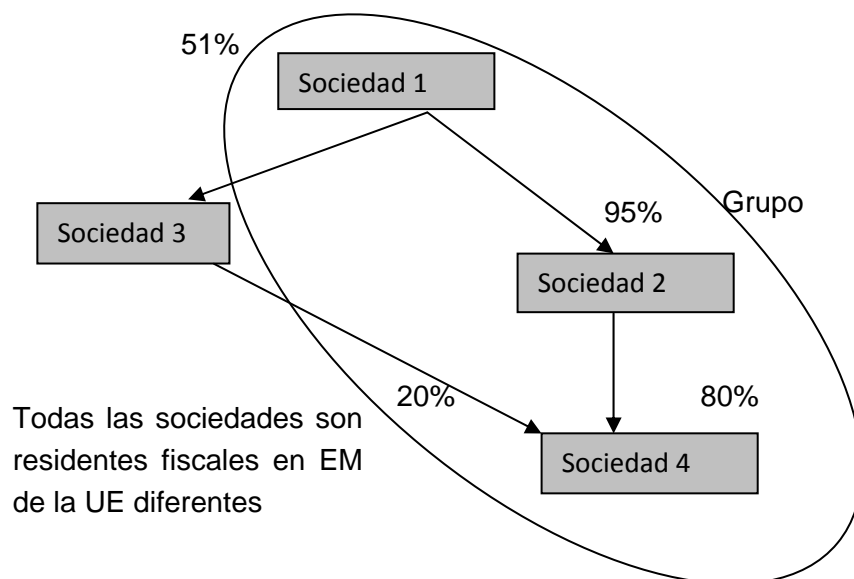
- a) Todos sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros:



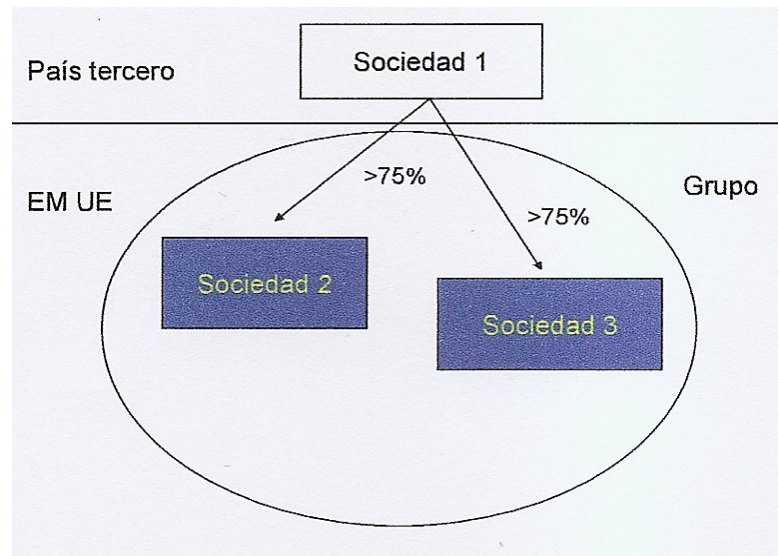
- b) Todos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro que pertenezcan a una filial consolidable residente en un tercer país:



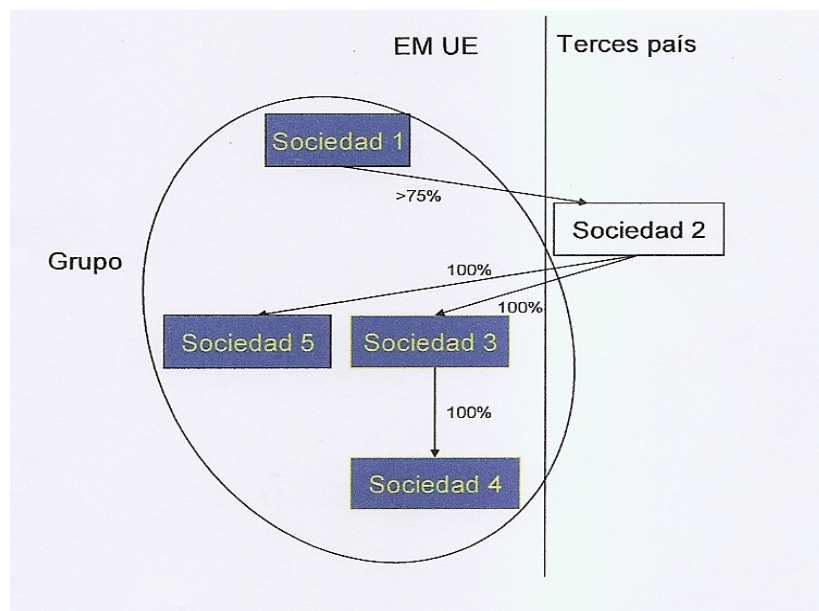
- c) Todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios Estados miembros:

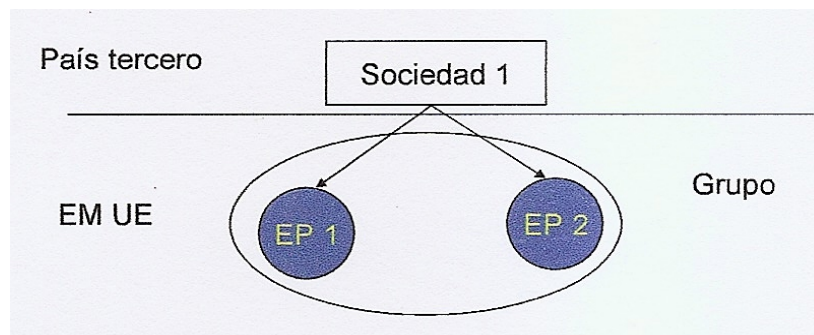


- d) Otras entidades residentes en la Unión Europea filiales consolidables de una sociedad residente en un tercer país.



- e) Un sujeto pasivo no residente forma grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en la Unión Europea y todas en filiales consolidables residentes en la Unión Europea junto con sus respectivos establecimientos permanentes situados en los Estados miembros:.





La entrada en el grupo se produce en el momento en que se alcancen los umbrales de participación y derechos de voto antes descritos y siempre que se mantengan durante 9 meses consecutivos.

El sistema de consolidación de la Propuesta es el de la consolidación vertical, es decir, incluye sólo a las filiales o establecimientos permanentes que están, directa o indirectamente, controlados por la matriz del grupo. Hay, sin embargo, una excepción al principio de consolidación vertical cuando el accionista común de dos o más entidades residentes en la Unión Europea reside en un tercer país; en este caso, la Propuesta permite la consolidación de las filiales hermanas siempre que sean residentes en Estados miembros diferentes. A tal efecto, una de las filiales deberá ser designada como sujeto pasivo principal del grupo.

Según STARINGER<sup>368</sup>, la BICCIS no se aplica a los grupos nacionales, es decir, aquellos que no tengan ninguna filial ni establecimiento permanente en otro Estado miembro, por cuanto que, en estos casos, no habría el elemento transfronterizo que caracteriza a la BICCIS. Aunque, en un principio, parece que esta afirmación pudiera ser matizada, en cuanto que la Propuesta admite que una sociedad nacional pueda aplicar las normas previstas en la misma para determinar su base imponible, la aplicación del régimen de consolidación se encuentra íntimamente vinculada a las reglas de reparto, por lo que, en principio, no parece posible que se pueda formar parte de un grupo fiscal regido por la normativa interna de un Estado miembro y, al tiempo, aplicar las normas para determinar la base imponible contenidas en la Propuesta.

De ello se desprendería que si las sociedades integrantes de un grupo nacional aplicasen las reglas para determinar la base imponible contempladas en la Propuesta no podrían aplicar, al mismo tiempo, el régimen de grupos fiscales previsto en su normativa interna. Las definiciones contenidas en el artículo 4 tampoco dan cabida a los grupos fiscales nacionales. STARINGER<sup>369</sup> interpreta este concepto de una forma estricta, en el sentido de que podría coexistir el régimen de la Propuesta con el régimen nacional en el caso de que un grupo tuviera filiales nacionales y extranjeras, en cuyo caso podría aplicar dos sistemas de consolidación al mismo tiempo; para sus filiales internacionales aplicaría el régimen BICCIS y, para las nacionales, el régimen doméstico, de lo que se desprende que, a juicio del referido autor, la realización de operaciones transfronterizas tiene que

<sup>368</sup> C.STARINGER., Requirements for Forming... cit., p. 131.

<sup>369</sup> C.STARINGER., Requirements for Forming... cit., 131

darse en cada una de las sociedades que conforman el grupo para poder ser incluidas en el mismo.

Desde luego, la exigencia de que, para poder aplicar la Propuesta, las sociedades que reúnan los requisitos de exigibilidad previstos en el artículo 2, deban realizar necesariamente operaciones transfronterizas no se encuentra de forma directa contemplada en el articulado, aunque sí de forma implícita en la Exposición de Motivos, en cuanto que el objetivo principal de la introducción de la BICCIS es la eliminación de los obstáculos fiscales y administrativos a los que se enfrentan las empresas que realizan actividades transnacionales. No obstante, el párrafo sexto de la Exposición de motivos utiliza esta distinción para afirmar que *"dado que no todas las empresas operan a escala transfronteriza, no se obligará a aquellas que no tengan previsto expandir su actividad más allá de su territorio nacional a soportar el coste que supondrá el paso al nuevo régimen tributario vinculado a la BICCIS."*

En el mismo sentido el Considerando 8 indica:

*"Teniendo en cuenta que un régimen de estas características se concibe ante todo para responder a las necesidades de las empresas que operan a escala transfronteriza, resulta oportuno que revista carácter facultativo y sea complementario a los regímenes nacionales vigentes en materia de impuesto sobre sociedades."*

Por su parte, el Parlamento Europeo, en la Resolución legislativa del 19 abril 2012, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades<sup>370</sup>, ha aprobado la introducción de la enmienda 14 que propone una modificación significativa en el texto del Considerando antes mencionado y que es del siguiente tenor:

*"Teniendo en cuenta que **la presente Directiva** se concibe ante todo **en beneficio** de las empresas que operan a escala transfronteriza, **sin excluir, no obstante, a otras empresas, se establece como un régimen** facultativo, **permitiendo a todas las demás empresas admisibles que opten por participar. No obstante, se considera que las sociedades europeas y las sociedades cooperativas europeas, que son, por definición, transnacionales, han optado por aplicar la presente Directiva una vez transcurridos dos años a partir de la fecha de aplicación de la misma. Todas las demás empresas que puedan acogerse a la presente Directiva, excepto las microempresas, pequeñas y medianas empresas, tal como se definen en la Recomendación 2003/361/CE<sup>371</sup> de la Comisión, deberán aplicar también la presente Directiva a más tardar cinco años después de su fecha de aplicación. Cuando evalúe el impacto de la BICCIS, la***

---

<sup>370</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 7 septiembre 2013

<sup>371</sup> DO L 124 de 20.5.2003, p. 36

***Comisión deberá examinar si también debe ser obligatoria para esas micro, pequeñas y medianas empresas.***<sup>372</sup>

De la enmienda propuesta se desprende con claridad que su objetivo es que, de forma facultativa, el régimen previsto en la Propuesta se aplique a todas aquellas empresas que, aunque no realicen operaciones a escala transfronteriza, reúnan los requisitos generales para su aplicación y opten por participar. No abordan, sin embargo, ni la Propuesta de la Comisión ni las enmiendas del Parlamento Europeo, la entidad o importancia de las operaciones transfronterizas que se tendrían que realizar para que el régimen pudiera ser aplicable, si bien la introducción de la enmienda del Parlamento Europeo diluiría o haría irrelevante esta interesante cuestión al posibilitar que cualquier entidad, realice operaciones transnacionales o no, pueda optar por la aplicación del régimen de ahí que, aún cuando resolvería el problema planteado, desatiende la finalidad esencial de la Propuesta que es la de eliminar los obstáculos que causan a las empresas este tipo de operaciones, lo que podríamos decir que deja a la Propuesta sin un objetivo o finalidad precisa.

También cabe pensar que el hecho de no realizar operaciones transfronterizas no debería ser un obstáculo para aplicar la Propuesta dado que su aplicación es facultativa; ahora bien, si como parece desprenderse de las enmiendas aprobadas por el Parlamento Europeo, este carácter opcional debería reconsiderarse transcurridos cinco años desde su implantación, la finalidad no puede ser otra que la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades y es que realmente la Propuesta contempla dos cuestiones diferenciadas, el establecimiento de una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades a nivel europeo y la aplicación del régimen de consolidación fiscal a nivel europeo con una distribución de la base imponible consolidada según unas reglas de reparto.

El deseo de la Propuesta de que estos dos objetivos se alcanzasen al mismo tiempo no se ha podido cumplir como se ha puesto de manifiesto en el Plan de Acción de la Comisión<sup>373</sup>, donde ha quedado claro que tales objetivos no son compatibles de forma simultánea en la medida en que la armonización de la base imponible interesa, en mayor medida, a las Instituciones comunitarias y a los Estados miembros, al objeto de fortalecer sus bases tributarias y evitar desvíos y deslocalizaciones de beneficios, mientras que la consolidación fiscal interesa, principalmente, a las empresas multinacionales para reducir su tributación y costes de cumplimiento, por lo que este objetivo ha de quedar diferido en tanto no se alcancen unos niveles de cumplimiento razonables<sup>374</sup>.

En este nuevo marco conceptual, la aplicación de la BICCIS adquiere una dimensión distinta ya que la armonización de la base imponible de las sociedades en la Unión Europea se convierte en una prioridad, antes que la consolidación, a la hora de conseguir

---

<sup>372</sup> El subrayado en negrita de la referida enmienda, incorporado al texto del diario oficial, pone de manifiesto los cambios introducidos en relación con el texto de la Propuesta aprobada por la Comisión, queriendo resaltar, por nuestra parte, la expresión "sin excluir, no obstante a otras empresas", de lo que se infiere que, de no aprobarse esta enmienda, pudieran quedar excluidas

<sup>373</sup> COM (2015) 302 final, de 17.06.2015

<sup>374</sup> En la Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo de 17.06.2015 la Comisión utiliza la expresión "Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea".



una imposición sobre las sociedades justa y eficaz, lo que hace que la aplicación del nuevo régimen no pueda ya ser facultativa sino obligatoria pues, de no ser así, la armonización pretendida no sería tal. Es por ello por lo que la definición de las entidades que deberán aplicar la nueva Propuesta, en el caso de que se llegue a aprobar, resultar primordial. De ahí que, como la consolidación fiscal tiene carácter voluntario, el nuevo marco conceptual tenga que aplicarse por etapas; primero, la armonización de la base imponible, con carácter obligatorio; después, la consolidación fiscal, que tendría carácter facultativo.

Al respecto, hay que advertir que ni el Plan de Acción de la Comisión al que nos hemos referido en varias ocasiones, ni el documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompaña a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, dan pista alguna sobre qué tipo de entidades serán las destinatarias de la Propuesta revisada y, por tanto, las que tendrán que aplicar de forma obligatoria dicha normativa.

En nuestra opinión, si de verdad se pretende conseguir la armonización, el ámbito subjetivo de aplicación de la nueva BICCIS debe ser el más amplio posible, sin perjuicio de que si la determinación de la base imponible armonizada común fuera muy prolija o de la misma se derivaran obligaciones formales de cierta complejidad, pudieran quedar excluidas de la misma las microempresas que, no obstante, deberían aplicar las líneas básicas y fundamentales de la tributación armonizada.

#### **4. Accionistas minoritarios**

En la BICCIS se consolida el 100% de la renta del grupo aunque el accionista de control de la sociedad dominante tenga una participación inferior al 100%, de ahí que las sociedades miembros del grupo tributen en una base más alta o más baja que la que les correspondería si tributasen de forma individual, lo que puede afectar a la posición económica de los minoritarios en cuanto que reciben sus dividendos después del pago del impuesto sobre sociedades, si bien el importe de éste ha sido calculado de forma diferente a como lo hubiera sido si la sociedad hubiera tributado individualmente.

El accionista minoritario no puede recibir una compensación por su contribución a la carga tributaria del grupo<sup>375</sup> aunque, posiblemente, las ventajas que para los grandes grupos produzca el régimen BICCIS supongan un notable beneficio para los accionistas minoritarios. A estos efectos, SANDERS<sup>376</sup> señala que, si con la Propuesta fuera posible elegir si el sujeto pasivo principal puede ser una entidad *Topholding*, *Midholding* o *Holding*, podrían formarse grupos superpuestos; a su juicio, debería ser posible que las sociedades filiales decidieran, libremente si se incorporan o no al grupo, es decir, que el sistema fuera completamente opcional, como sucede en Alemania, Francia y Holanda donde el propio contribuyente elige las sociedades que se incorporan al grupo. Si el

<sup>375</sup> La nota a pie de página nº 30 del WP/057 indica, en este mismo sentido, que no hay necesidad de compensar a los accionistas minoritarios en el sistema CCCTB por cuanto que el miembro del grupo recibe una alícuota de todos los beneficios y pérdidas del grupo. Todos los miembros del grupo reciben recíprocas ventajas e inconvenientes.

<sup>376</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB..." cit., p. 6

miedo a una planificación fiscal excesiva fuera la razón que impidiese esta libertad en la incorporación al grupo, el régimen no debería ser opcional, aduce.

En relación con esta última cuestión, la conveniencia de que el régimen de consolidación fiscal sea o no opcional, hay que señalar que la reciente declaración realizada por la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), de la que forman parte personas muy relevantes<sup>377</sup> aboga por qué los Estados rechacen *“el artificio de que las filiales y sucursales de las multinacionales son entidades independientes con derecho a un régimen tributario aparte. En lugar de ello, se debe reconocer que las multinacionales actúan como una entidad única que lleva a cabo sus negocios a escala internacional.”* Desde luego si esa recomendación fuese aceptada, lo que no parece, en ningún caso fácil de implementar, el régimen de consolidación fiscal desaparecería en cuanto que sería sustituido por una tributación unitaria de los grupos multinacionales. En realidad, se trata más bien de una declaración de principios que deberían inspirar ulteriores reformas antes que una propuesta de reforma en sí misma.

Por su parte, BUNDGAARD y WINTHER-SORENSEN<sup>378</sup> realizan un interesante análisis de los requisitos previstos en la Propuesta para formar un grupo desde la perspectiva del derecho danés, lo cual resulta útil por cuanto que al amparo de una normativa común, si llegara a aprobarse, habrían de convivir grupos fiscales de diferentes Estados miembros con sociedades también de diferentes Estados miembros dentro del mismo grupo, por lo que los criterios de aplicación de las normas en los respectivos países seguirán teniendo su influencia.<sup>379</sup>

Al respecto, advierten que, al igual que en otros países, en el derecho tributario danés no hay un concepto uniforme de grupo, lo que da como resultado un amplio número de definiciones del grupo con diferente sentido dependiendo de la situación a la que afecten. El rango de participación, según los casos, puede ir desde el 10% al 100%. Incluso, recientemente, se ha extendido hasta incluir aquellos acuerdos en los que, como consecuencia de los mismos, se ejerza una influencia decisiva en el control de una sociedad.

Históricamente, el régimen de grupos danés requería una participación del 100% y su aplicación era voluntaria pudiendo incluirse en el grupo tanto compañías extranjeras como nacionales, aunque debían incluirse todas las compañías en las que la entidad dominante tuviera una participación del 100%. Estos principios, introducidos en 1962, fueron modificados en 1983 por considerar que, al exigir una participación del 100%, era muy fácil no reunir ese requisito pues bastaba para ello con vender una acción de la filial

---

<sup>377</sup> Como el Premio Nobel de Economía Joseph Stiglitz, la Srs. Eva Joly y el Sr. José Antonio Ocampo

<sup>378</sup> J. BUNDGAARD y N. WINTHER-SORENSEN, “The concept of a Group... cit., pp. 142 y ss.

<sup>379</sup> En el momento en que la consolidación pase a formar parte de una segunda etapa del proyecto tal como ha sido anunciado y se consiga la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades a nivel de la Unión Europea, pensamos que podría seguir existiendo grupos fiscales nacionales y comunitarios en la medida en que la consolidación fiscal incluya requisitos distintos de los previstos a nivel nacional, si bien todo esto es una especulación en la medida en que no se conoce el contenido de la primera etapa ni menos el de la segunda, aunque cabe pensar que conservarán bastantes elementos incluidos en la Propuesta que está siendo el objeto de nuestro trabajo.



que se quisiera excluir. De ahí que lo que surgió como un estricto requisito se haya reconvertido en una fórmula de gran flexibilidad.

En 2005 se introdujo una importante reforma de suerte que la renta de los establecimientos permanentes cuyos activos inmobiliarios estuvieran situados en el extranjero quedasen fuera del beneficio sujeto a impuesto de las compañías danesas al igual que las pérdidas procedentes de estas fuentes o la renta de este tipo de las compañías extranjeras consolidadas.

A partir de 2005, el régimen del grupo es obligatorio en el plano nacional para la consolidación de las compañías extranjeras. Al establecer el régimen de grupo como obligatorio, el umbral de participación requerido se ha reducido considerablemente hasta el punto de que la definición del grupo desde el punto de vista tributario y contable coinciden, si bien las autoridades tributarias pueden separarse de las definiciones contables cuando el resultado difiere desde el punto de vista fiscal y contable en los mismos hechos y circunstancias. Llama la atención por su pragmatismo, desde nuestro punto de vista, el hecho de que una entidad pueda ser considerada matriz gracias a un acuerdo de sindicación con otros accionistas para ejercer los derechos de voto, de ahí que en el derecho danés se combinen dos criterios, el de la influencia dominante, basado en los derechos de voto, como un criterio de iure, mientras que el acuerdo con otros accionistas es considerado válido en cuanto criterio de facto.

A juicio de estos autores, los accionistas minoritarios deberían tener derecho a algún tipo de compensación económica, tal como permite el derecho tributario danés.

## **5. Ejercicio de la opción por el régimen previsto en la Propuesta**

La aplicación del régimen BICIS de la Propuesta es opcional, por lo que una vez que se ha determinado si una sociedad cumple los requisitos establecidos en el artículo 2, para ser considerada “Sociedad admisible” hay que determinar si puede, en unión de otras sociedades, formar parte de un grupo consolidado, según hemos visto en el apartado anterior.

El carácter facultativo, que constituye una de las señas de identidad de la Propuesta<sup>380</sup>, aunque sometida a revisión en ciertos plazos, según se desprende de la enmienda formulada por el Parlamento Europeo a la que acabamos de referirnos requiere, de una parte, que las sociedades que opten por su aplicación adopten esta opción de forma expresa y, de otra, que esta opción se comunique a la Autoridad en cada caso competente<sup>381</sup> en la forma prevista en el artículo 104, lo que conlleva las trascendentales consecuencias previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 6.

---

<sup>380</sup> Aunque por poco tiempo, según ha manifestado la Comisión en su plan de acción.

<sup>381</sup> La autoridad competente de su Estado miembro de residencia, en el caso del sujeto pasivo individual; la autoridad competente del estado miembro en el que se situado el establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente o la autoridad tributaria principal en el caso de un grupo.

Según el apartado 6, *“una sociedad residente en un Estado miembro que opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades en aplicación de dicho régimen en relación con la totalidad de la renta que obtenga cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado miembro de residencia.”*

A su vez, según el apartado 7, *“una sociedad residente en un tercer país que opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades en aplicación de dicho régimen en relación con la totalidad de la renta que obtenga de una actividad desarrollada a través de un establecimiento permanente en un Estado miembro”.*

Finalmente, según el artículo séptimo, *“cuando una sociedad cumpla los requisitos de admisibilidad y opte por aplicar el régimen previsto en la presente directiva, dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales en materia de Impuesto sobre Sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la misma salvo que se especifique lo contrario.”*

El ejercicio de la opción por la aplicación del régimen de la Propuesta afecta, pues, de manera sustancial al estatuto de sujeto pasivo u obligado tributario en el impuesto sobre sociedades en cuanto que, por virtud de la misma deja de estar sujeto a la normativa tributaria de este impuesto aplicable en su Estado de residencia para pasar a aplicar el régimen de la Propuesta y, en el caso de una sociedad filial, a depender, en lo que al impuesto sobre sociedades se refiere, de la Autoridad Tributaria Principal, es decir, la autoridad competente del Estado miembro donde el sujeto pasivo principal tenga su residencia o esté situado, si se trata de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente<sup>382</sup>.

En el caso de que una sociedad española se convirtiera en sujeto pasivo principal, por ser la sociedad dominante de un grupo europeo, la Administración Tributaria española se convertiría en la Autoridad tributaria principal con la que se habrían de relacionar las autoridades competentes de los Estados miembros donde residan las sociedades filiales o establecimientos permanentes.

El ejercicio de la opción y, por ende, su comunicación en la forma prevista en la Propuesta, define, por ello, el estatuto del obligado tributario por el impuesto de sociedades en lo que concierne a un amplio conjunto de derechos y obligaciones de aquellas entidades que la ejercitan<sup>383</sup>. No cabría aquí, en nuestra opinión, aplicar la doctrina anti formalista vigente en nuestro ordenamiento tributario en el sentido de que la falta de comunicación no privaría al sujeto pasivo del régimen que le corresponda si

---

<sup>382</sup> Artículo 4.22 de la Propuesta

<sup>383</sup> Sobre esta cuestión, en mi trabajo presentado en la Jornada Internacional sobre los obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, organizada por la U.N.E.D en abril de 2013, titulada “Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades” analicé algunas de las principales consecuencias que del ejercicio de esta opción se derivan en lo que concierne, tanto a la obligación tributaria principal, es decir, al pago de la deuda tributaria, como en lo referente a los sucesores o responsables de la deuda tributaria, así como la incidencia en las obligaciones formales propias de ese impuesto.

reúne los requisitos para ello, por lo que la falta de comunicación sólo podría ser considerada, en su caso, como conducta constitutiva de infracción tributaria.

Tan relevantes consecuencias como las derivadas del ejercicio de esta opción no se pueden extraer si no se notifica debidamente a las Administraciones tributarias destinatarias de la misma si bien, en el caso de grupos, el apartado tres del artículo 104 impone a la autoridad tributaria principal la obligación de transmitir inmediatamente esta notificación a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo. Sobre esta cuestión volveremos posteriormente al tratar de los aspectos procedimentales de la Propuesta.

## **6. El concepto de grupo en el Derecho Tributario español**

### **6.1 Antecedentes**

El concepto de grupo fiscal se introduce en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1977, mediante el Real Decreto ley 15/1977, de 25 febrero<sup>384</sup> y el Real Decreto 1414/1977, de 17 junio. La Orden Ministerial de 13 marzo 1979 dictó las normas para la determinación de la base imponible consolidada estableciendo las eliminaciones de los resultados *intra* grupo y la forma de llevarlas a cabo adelantándose a la regulación mercantil que no aparece hasta 1982 mediante una orden de 15 junio del mismo año del Instituto de Planificación Contable.

El régimen de consolidación fiscal se configura, desde sus inicios, como un régimen de carácter opcional que requiere, con carácter previo a su aplicación, que las sociedades que lo integran adopten en sus respectivas Juntas Generales el acuerdo de acogerse al mismo. En su configuración inicial, se exige que la sociedad dominante tenga una participación superior al 50% en el capital de las sociedades dependientes.

Este porcentaje de participación ha sido objeto, sin embargo, de diversas modificaciones; así, la ley 18/1982, de 26 mayo, sobre el régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional, elevó este porcentaje al 90%. Por su parte, la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades aglutinó las disposiciones de rango legal correspondientes a este régimen dentro del capítulo VII del Título VIII, dedicado a los regímenes especiales<sup>385</sup>. La Ley 24/2001, de 27 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social redujo el porcentaje de participación al 75%<sup>386</sup>, mientras que la Ley 46/2002, de 18 diciembre, de

---

<sup>384</sup> La Exposición de Motivos del referido Real Decreto ley sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, publicado en el B.O.E nº en 50 de 28 febrero 1977, manifestaba su propósito de adoptar medidas concretas encaminadas a resolver los problemas planteados por la realidad de la coyuntura económica entre los que se cuenta la dificultad con que se encuentran muchas empresas para desarrollar eficazmente su actividad potencial en diversos campos, ya que, aun integrando estos un mismo ciclo económico, tropiezan con un tratamiento fiscal ajeno a la moderna concepción de grupo, que originan inevitablemente doble imposición. Para solucionar este problema, señala, se modifica el régimen de tributación de las inversiones financieras inter societarias, que se centran en el gravamen del beneficio consolidado del grupo, siguiendo así las directrices de la Comunidad Económica Europea.

<sup>385</sup> En lo referente a las Cooperativas, el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, reguló las normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación del beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas.

<sup>386</sup> Cuando la dominada es una sociedad cotizada, el porcentaje de participación exigido se reduce al 70%

reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, abrió la posibilidad de que los establecimientos permanentes pudieran ser considerados como sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estuvieran afectadas a los mismos.

En la actualidad, la reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>387</sup>, LIS, dentro del marco de una revisión global de dicha figura impositiva con la finalidad de dar un nuevo impulso modernizador y competitivo al sector empresarial español y de procurar una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades que, como dice la propia Exposición de Motivos, *“ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar sus principios esenciales de neutralidad y justicia, inspirados en la propia Constitución”*, ha introducido importantes novedades en el régimen de consolidación fiscal que la Exposición de Motivos sintetiza en la siguiente forma:

- a) En cuanto a la configuración del grupo fiscal se exige, por un lado, que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y, por otro, se posibilita la incorporación al grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no forman parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.
- b) El concepto de grupo se refuerza en cuanto a la determinación de la base imponible se refiere, de forma que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad, de tal forma que tales requerimientos y calificaciones se entienden cumplidos o se refieren al grupo en su conjunto.
- c) Finalmente, se establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

Según lo previsto en el artículo 56 de la LIS, el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente y, como tal, es el deudor de la obligación tributaria, sin perjuicio de que, tanto la sociedad dominante como las dependientes, individualmente, tengan sus propias obligaciones en materia de practicar retenciones a cuenta así como las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria<sup>388</sup>.

---

<sup>387</sup> B.O.E del 28.11.2014

<sup>388</sup> Artículo 55.3 de la LIS.

Como señala GOMEZ-TEMBLEQUE BERNAL<sup>389</sup> el grupo, como tal, carece de personalidad jurídica y, por tanto, de capacidad de obrar, por lo que la sociedad dominante se convierte en la representante legal del grupo y, en el caso de que se produzcan infracciones tributarias, el sujeto infractor es la sociedad dominante y, por ello, se convierte en la responsable de la sanción, sin que puedan derivarse responsabilidades a las sociedades dependientes.

Por su parte, ÁLVAREZ MELCÓN<sup>390</sup> indica que al reconocer el Impuesto sobre Sociedades al grupo de sociedades como sujeto pasivo, está aceptando la existencia de un triple interés:

- El interés propio del grupo con un interés superior al de las sociedades que lo forman individualmente consideradas a actuar unitariamente para defender sus derechos e intereses legítimos frente a la Hacienda Pública, tutelando a través de la sociedad dominante los intereses colectivos del conjunto, que tiene un patrimonio formado por el conjunto de las sociedades que forman el grupo.
- Los intereses de la Hacienda Pública de que se cumpla la obligación tributaria de ingresar fondos al Tesoro Público.
- El interés tanto de las sociedades que forman el grupo como de la Hacienda Pública de que el grupo tribute de acuerdo con su capacidad económica, contribuyendo así al sostenimiento de las cargas públicas.

En la actualidad, el artículo 56 de la LIS atribuye al grupo fiscal la condición de contribuyente en el Impuesto sobre Sociedades. Al respecto, advierte LÓPEZ SANTACRUZ<sup>391</sup> que, habida cuenta de que la condición de contribuyente del Impuesto se alcanza mediante la personalidad jurídica propia, sin perjuicio de las excepciones legales establecidas para aquellas entidades que, sin tener personalidad jurídica propia, tienen, sin embargo, la condición de contribuyente, Por ello, como el grupo fiscal como tal no tiene personalidad jurídica, se le concede de forma expresa la condición de contribuyente en el ámbito del régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

En lo que se refiere a las obligaciones formales, el artículo 75 de la LIS ha introducido una importante novedad en materia de presentación de declaraciones por los grupos fiscales pues, a partir de 1 de enero de 2015, sólo la entidad representante del grupo fiscal está obligada a presentar la declaración del grupo fiscal habiéndose suprimido la obligación, hasta entonces vigente, de presentar las declaraciones individuales todas las sociedades integrantes del mismo.

---

<sup>389</sup> A. GOMEZ-TEMBLEQUE BERNAL, " Régimen especial de consolidación fiscal" en la obra colectiva dirigida por J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA coordinada por M. GUTIÉRREZ LOUSA y J. GALÁN RUIZ, *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma* Thomson, Civitas, 2006, capítulo 20, pp. 611 a 649, ambas inclusive

<sup>390</sup> S. ÁLVAREZ MELCÓN, " Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades" en la obra colectiva dirigida por J.J. RUBIO GUERRERO, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, Manuales de Hacienda Pública, capítulo 38, pp. 851 a 895, ambas inclusive

<sup>391</sup> J.A LÓPEZ SANTACRUZ, "Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015" Memento Experto, Ediciones Francis y Lefebvre, p.353

## 6.2 El concepto de grupo en el Código de Comercio

Por su parte, el Código de Comercio en la sección tercera, "Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades", del Título III, "De la contabilidad de los empresarios" determina que existe un grupo, a efectos de la obligación de formular cuentas anuales y el informe de gestión consolidado, en la siguiente forma:

*"Cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras en particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificara como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificara como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas anuales y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

*A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos en los que disponga concertadamente con cualquier otra persona."*

El grupo mercantil se configura, pues, tanto en función de circunstancias jurídicas, como la de ostentar la titularidad de la mayoría de los derechos de voto en otras entidades, como en función de circunstancias económicas o de facto tendentes a poner de relieve la existencia de grupo cuando varias entidades constituyen una unidad de decisión y que se ponen de manifiesto a la vista de las vinculaciones personales o contractuales con los responsables de las sociedades dominadas.

El artículo 47 del Código de Comercio establece que, aun cuando no formen parte de un grupo, deben incluirse en las cuentas consolidadas las sociedades multi grupo, es decir, aquellas que están gestionadas conjuntamente por una sociedad del grupo y las sociedades asociadas, esto es, aquellas en las que una sociedad del grupo ejerce una influencia decisiva, lo que se presume cuando participe en, al menos, el 20% sus derechos de voto.

GOMEZ-TEMBLEQUE BERNAL<sup>392</sup> señala que, aunque *lo habitual es que la sociedad dominante que participe en una o varias sociedades dependientes tenga naturaleza mercantil y esté constituida bajo la forma jurídica de sociedad anónima o limitada*, ninguna de estas circunstancias son necesarias para las sociedades del grupo y, por tanto, tampoco para la sociedad dominante, por lo que una sociedad puede ser dominante de otra sin tener forma jurídica determinada, naturaleza mercantil ni participar en su capital, circunstancia ésta última que se produciría en los casos en que el grupo se forme por la existencia de una dirección común sin que existan vinculaciones en el capital.

A efectos de presentar cuentas consolidadas en España, el domicilio social de la sociedad dominante ha de estar situado en España pues, de otra forma, como advierte el autor citado, no se podría exigir el cumplimiento de esta obligación a una sociedad domiciliada en el extranjero; sin embargo, es intrascendente para la consolidación el domicilio de las sociedades dominadas y así lo establece el artículo 42.4 del Código de Comercio.

### 6.3 El grupo fiscal

Como hemos indicado anteriormente, el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades está regulado en los artículos 55 a 75, ambos inclusive, de la LIS.

A partir de 1 de enero de 2008, es posible, también, que los grupos de sujetos pasivos que reúnan ciertas condiciones puedan tributar conjuntamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, bajo el llamado "régimen especial del grupo de entidades" contemplado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37//1992, del 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien a los fines del presente trabajo nos centraremos, principalmente, en el régimen de consolidación fiscal, sin perjuicio de que interese poner de manifiesto que el concepto del grupo de entidades, a efectos del IVA, difiere del previsto en el LIS en cuanto que la LIVA considera grupo al conjunto formado por una sociedad dominante y las entidades en las que participe, de forma directa o indirecta, en al menos el 50% de su capital social.

Una característica esencial del régimen de consolidación fiscal es su carácter opcional, de suerte que el régimen de consolidación fiscal sólo se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal. A tal efecto, señala el apartado 2 del artículo 61, que tales acuerdos deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al inicio de la aplicación del régimen de consolidación fiscal<sup>393</sup>.

La falta de estos acuerdos, advierte el apartado 4, determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal. Por su parte, las nuevas sociedades que se incorporen

---

<sup>392</sup> A. GOMEZ-TEMBLEQUE BERNAL, " Régimen especial de consolidación... cit., p. 614

<sup>393</sup> En el TRLIS, el artículo 70 preveía que tales acuerdos deberían ser adoptados por la Junta General u órgano equivalente,

al grupo, deberán adoptar esos acuerdos con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación el régimen, si bien en relación con las entidades que se integren en grupos fiscales ya constituidos, la falta de los acuerdos se considera infracción administrativa y no impide la efectiva integración en el grupo de las entidades afectadas.

Asimismo, en los supuestos de grupos fiscales cuya dominante sea una entidad extranjera, la entidad representante deberá comunicar el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español por el que se designe a la entidad representante del grupo fiscal. La falta de esa comunicación determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal. La posibilidad de que la dominante del grupo sea una entidad no residente ha sido introducida en el artículo 58, 2, a) de la LIS en la definición de uno de los requisitos que debe cumplir la sociedad dominante de un grupo en la siguiente forma:

*“Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:*

- a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal...”*

Cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la entidad representante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las entidades que se han integrado en él y las que han quedado excluidas.

Una vez que el grupo haya ejercitado la opción de acogerse al régimen de consolidación fiscal quedará vinculado al mismo de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes mientras no renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que se deberá formular, en su caso, en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

En cuanto a la forma jurídica de las sociedades que integran el grupo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58.1 de la LIS, podrán ser sociedades anónimas, limitadas o comanditarias por acciones o fundaciones bancarias.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 del artículo 58.

Asimismo, las sociedades residentes participadas indirectamente a través de una entidad no residente pueden incorporarse al grupo fiscal al suprimirse la exclusión prevista en el antiguo Texto Refundido de la LIS para el supuesto de que la dominante alcanzase la



participación en las mismas a través de una entidad que no reuniera los requisitos para formar parte de un grupo fiscal<sup>394</sup>.

Por su parte, según establece el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 58, a los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

Como resultado de estas modificaciones normativas, se ha ampliado sustancialmente el perímetro de consolidación de los grupos españoles, en cuanto que entidades no residentes pueden ser dominantes de grupos españoles, si bien tienen que designar como representante del grupo a una entidad residente miembro del mismo. Al respecto, no se establece ningún requisito para elegir a este representante, por lo que parece que esta decisión queda a la libre elección de la dominante.

Tampoco es óbice para su inclusión en un grupo español, como acabamos de indicar, el hecho de que la participación en alguna de las entidades dependientes se ostente a través de una entidad no residente en territorio español.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo, siempre y cuando la entidad no residente en territorio español no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español que reúnan los requisitos para ser considerada como dominante y resida en un país o territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de la LIS, todas las sociedades del grupo deberán ser residentes en territorio español, lo que implica<sup>395</sup> que se tienen que haber constituido conforme a las leyes españolas y que tanto su domicilio social como su sede de dirección efectiva han de estar en territorio español.

No pueden formar parte del grupo de sociedades las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades, lo que es una consecuencia lógica de la forma de tributación de los grupos cuya base imponible está compuesta por la suma de las bases de las sociedades que lo componen, por lo que la base de las entidades exentas al no estar sujetas a tributación no podría, en ningún caso, ser incluida lo que determina que no puedan integrarse en el grupo.

A estos efectos, la doctrina administrativa considera, exclusivamente, como entidades exentas a las contempladas en el artículo 9 de la LIS, por lo que las exenciones parciales de determinadas rentas que pudieran disfrutar, en su caso, alguna de las entidades del grupo no les impediría pertenecer al mismo. Esta circunstancia hace que las Entidades

---

<sup>394</sup> Aunque, en un primer momento, se pensó que esa limitación tenía que eliminarse, por imperativo de la Jurisprudencia del TJUE, Sentencia de 27 de noviembre de 2008, c-418/07, Papillon, si bien sólo para aquellos supuestos en los que la participación se alcanzara a través de otra sociedad residente en la Unión Europea, lo cierto es que la normativa española vigente a partir de 1 de enero de 2015 no establece limitaciones para el cómputo de esa participación por el hecho de que la titularidad de la misma se ostente a través de una sociedad que sea residente en un tercer país.

<sup>395</sup> Artículo 8 de la LIS

de Tenencia de Valores Extranjeros, contempladas en el capítulo XIII del Título VII de la LIS, pese a que la totalidad de las rentas que obtengan puedan estar exentas, no resulten excluidas del grupo limitándose a aportar al mismo las bases imponibles negativas que generan con lo cual se compensan fiscalmente con las bases imponibles positivas generadas por las sociedades operativas del grupo.

Al cierre del periodo impositivo, las sociedades que forman el grupo no pueden encontrarse en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 julio, aún cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueben las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

Otros requisitos que necesariamente deben reunir las sociedades dependientes son los de estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades al mismo tipo de gravamen que el de la sociedad dominante<sup>396</sup>, salvo que la dominante sea una entidad no residente, debiendo, asimismo, mantener su ejercicio social adaptado al de la sociedad dominante, de ahí que queden excluidas del grupo aquellas sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse ante la sociedad dominante.

En cuanto a la sociedad dominante ha de integrar en el grupo a todas aquellas entidades en las que, al inicio del ejercicio, ostente una participación, directa o indirecta de, al menos, del 75% del capital social, o de, al menos, el 70% del capital social si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras sociedades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este grado de participación deberá mantenerse durante todo el periodo impositivo, salvo el supuesto de disolución de la entidad participada.

La LIS ha introducido un nuevo requisito para formar parte del grupo al exigir que la sociedad dominante debe tener, además, como mínimo, la mayoría de los derechos de voto de las sociedades que tengan la consideración de dependientes.

Por ello, a efectos de la configuración del grupo fiscal, la relación de dominio se basa tanto en el porcentaje de participación como en el control, aún cuando los porcentajes requeridos en uno y otro caso sean distintos.

En este sentido el artículo 60 establece que para calcular la participación indirecta de la primera sociedad respecto de aquellas en las que participa indirectamente se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos el 75%<sup>397</sup> para que las sociedades indirectamente participadas puedan y deban integrarse en el grupo fiscal,

---

<sup>396</sup> Con excepción de lo previsto en el apartado 5 del artículo 58 de la LIS para los grupos en los que se integren entidades de crédito.

<sup>397</sup> Ese porcentaje será del 70% se trata de sociedades cotizadas

siendo además es necesario que todas las sociedades intermedias integren el grupo fiscal.

En el caso de que no existan relaciones de participación, directa o indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa o indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75% o, al menos el 70% en el caso de sociedades cotizadas o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje. Cuando las relaciones de participación sean recíprocas, circulares o complejas deberá probarse que la participación es igual o superior al 75% o, en su caso, al 70%.

En el caso de acciones propias en cartera el valor nominal de las poseídas por la entidad participada, deberá minorar el importe de su cifra de capital a los efectos de determinar el porcentaje de participación ostentado sobre ella a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial.

El apartado 4 del artículo 60 se remite para determinar los derechos de voto a lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Finalmente, indicaremos que la sociedad dominante ha de reunir los requisitos que el apartado 2 del artículo 58 de la LIS establece en la siguiente forma:

- a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades a un impuesto análogo siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.
- b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75%<sup>398</sup> del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del periodo impositivo en que sea aplicable esta forma de tributación.
- c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el periodo impositivo, salvo el caso de disolución de la participada.
- d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada dominante<sup>399</sup>.

---

<sup>398</sup> Ese porcentaje será del 70% del capital social si se trata de entidades cuyas acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado. Dicho porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a cotización en un mercado regulado.

<sup>399</sup> El hecho de que la dominante esté participada por otras, en grado inferior al 75%, no impide que siga siendo la cabecera del grupo sin que, tampoco, sea óbice para ello el que la dominante española esté, a su vez, dominada por una entidad extranjera, en cuyo caso estaríamos ante un subgrupo de sociedades residentes en España consolidables fiscalmente.

- e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.
- f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

De esta forma, en nuestro ordenamiento, a partir de la entrada en vigor de la LIS puede haber cuatro tipos de grupos:

- El formado por una sociedad dominante española y las entidades participadas por ésta que reúnan los requisitos para acogerse al régimen.
- El formado por un establecimiento permanente en España de una sociedad no residente y las filiales españolas participadas por el referido establecimiento permanente.
- El formado por una entidad dominante no residente y las filiales españolas participadas por ésta que, en todo caso, tendrán que ser dos o más, según indica el artículo 58.1, segundo párrafo de la LIS
- El formado por una entidad no residente y los establecimientos permanentes que dicha entidad tenga en territorio español, los cuales, según se indica en el párrafo tercero del referido artículo 58.1, a los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto de aquellas entidades no residentes a las que pertenecen.

#### **6.4 Diferencias entre el grupo mercantil y el fiscal y entre el grupo fiscal y el grupo BICCIS**

De lo expuesto podemos extraer las principales diferencias entre el grupo mercantil y el fiscal, lo que nos permitirá, posteriormente, analizar las diferencias existentes entre la normativa española y la contenida en la Propuesta BICCIS en lo concerniente a los aspectos hasta ahora analizados relativos a la formación del grupo y los requisitos exigidos para ello.

La configuración del grupo mercantil resulta esencial para la formulación de cuentas y estados contables consolidados, la cual resulta obligatoria salvo que concurra alguna de las excepciones a esta obligación de consolidar cuentas prevista en el artículo 43 del Código de Comercio, en particular, que la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea si esta última sociedad posee el 50% o más de las participaciones sociales de aquella y los accionistas o socios

que posean, al menos, el 10% no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

Se trata de la dispensa de la obligación de consolidar por integrarse en un grupo mayor de la Unión Europea para lo que se requiere, de acuerdo con lo previsto en el apartado segundo del referido precepto, que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de esta obligación y el domicilio de la sociedad dominante, cuyas cuentas consolidadas se deberán depositar junto con el informe de gestión y el informe de auditoría en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

De ello se desprende que, salvo que concurran las excepciones legales, la consolidación mercantil es obligatoria, como lo es la inclusión en el grupo mercantil de todas las sociedades en las que la sociedad dominante ostente el control, bien por la vía de la participación mayoritaria en el capital social, bien por las vinculaciones existentes entre los órganos de control y dirección. No se nos oculta, sin embargo, que la dificultad de verificar estas relaciones, accionariales o de control, determina que, aun cuando se trate de una obligación legal, la circunstancia de que la verificación de su cumplimiento no resulte en absoluto sencilla, lo que puede suscitar, en algún caso, dudas en cuanto a la eficacia de este carácter obligatorio, sin que de ello pueda, evidentemente, afirmarse que la consolidación mercantil es facultativa.

Por su parte, la formación del grupo fiscal es opcional y requiere el ejercicio de la opción por su aplicación en el tiempo y forma legalmente previstos. Una vez ejercitada la opción, la sociedad dominante tiene la obligación de incluir a todas las sociedades residentes en España en las que concurran las condiciones legalmente previstas para ser consideradas sociedades dominadas en el ejercicio siguiente al que se reúnan los requisitos para su incorporación.

El perímetro de consolidación también difiere, ya que, de una parte, el grupo se define de distinta manera en la normativa contable y en la fiscal, siendo distintos los porcentajes de participación en el capital social requeridos, superior al 50% en el ámbito mercantil y de, al menos, el 75% del Impuesto sobre Sociedades y, de otra, en cuanto a las sociedades que deben ser objeto de la consolidación, todas las participadas, cualquiera que sea su lugar de residencia, incluyendo las sociedades multi grupo y asociadas, en el ámbito mercantil, y sólo las sociedades residentes en España en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades, exige que el conjunto de las sociedades integrantes del mismo revistan, exclusivamente, las formas jurídicas de sociedad anónima, limitada o comanditaria por acciones o, en su caso, fundaciones bancarias, lo que no se requiere a efectos del régimen de consolidación contable. En cuanto a las sociedades dominantes, se exigen los requisitos que comentamos anteriormente, de los que destacamos que cuando la sociedad dominante es una sociedad extranjera que consolida sus filiales existentes en territorio español que

reúnan los requisitos para ser consideradas dependientes o cuando consolida los establecimientos permanentes que dicha entidad no residente tenga en España, se exige que dicha sociedad tenga personalidad jurídica y esté sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español siempre que no sea residente en un país o territorio que calificado como paraíso fiscal.

Una exigencia análoga no se establece cuando es la propia dominante española la que está participada por una entidad residente en un territorio calificado como paraíso fiscal ni cuando la participación en las sociedades dependientes que se incorporan al grupo se obtiene a través de una entidad no residente. En nuestra opinión, esta situación constituye una deficiencia legislativa, que concierne tanto a la dominante como a las dominadas incluidas en el grupo a través de la participación indirecta ostentada por una sociedad residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, y debería subsanarse pues no tendría ningún sentido ampliar el perímetro del régimen de consolidación fiscal para que se puedan consolidar entidades participadas a través de otras situadas en territorios calificados como paraísos fiscales lo que, dada la falta de transparencia característica de estos territorios, conduciría a que sólo se incluyeran en el grupo fiscal aquellas participadas que se identificaran deliberadamente a tal efecto.

Una vez comparados los regímenes de consolidación mercantil y fiscal vigentes en España, procede comparar el régimen fiscal español con el contenido en la Propuesta BICCIS.

Así, en cuanto a la forma jurídica que las sociedades españolas deben revestir para aplicar el régimen BICCIS, el anexo I, j) se refiere, como anteriormente señalábamos, a las sociedades de Derecho español denominadas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria con acciones", "sociedad de responsabilidad limitada", así como a las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado.

No se establece distinción alguna entre la forma jurídica que debe revestir la sociedad dominante y la que corresponde a las sociedades dominadas por cuanto que en la Propuesta no se establecen diferencias, a estos efectos, entre unas y otras entidades al igual que ocurre desde la entrada en vigor de la LIS; en este contexto, las referencias contenidas en el anexo a las posibles formas jurídicas que en España permitiría aplicar el régimen de la Propuesta, se exigirán tanto para las sociedades dominantes como para las dominadas lo que, en caso de que, en una revisión ulterior de la Propuesta no se rectificase el anexo I, j) en lo que concierne a nuestro país, dejaría fuera a los grupos en los que se encuentren fundaciones bancarias

Tampoco resultaría compatible con la Propuesta, el supuesto contemplado en el artículo 58, 2, f), que permite a los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, siempre y cuando la entidad de la que dependen no sea, a su vez dependiente de una entidad residente en territorio español que reúna los requisitos para ser considerada la dominante, formar un grupo propio con las entidades cuyas participaciones ostenten y que figuren adscritas a dicho establecimiento permanente.

En la Propuesta los establecimientos permanentes no pueden ser configurados como entidades dominantes de sociedades residentes en la Unión Europea; como hemos visto, sólo resulta posible que una sociedad residente en la Unión Europea consolide los establecimientos permanentes que tenga, asimismo, en el territorio de la Unión Europea, o bien que los establecimientos permanentes de una sociedad residente en un país tercero consoliden entre sí, en cuyo caso habría que determinar cuál de estos establecimientos actúa como sujeto pasivo principal.

Pensamos que la Propuesta permitiría consolidar los distintos establecimientos permanentes que una sociedad no residente en la Unión Europea tuviera en España, si bien ello nos plantearía el problema que antes hemos comentado de la aplicación del régimen BICCIS a los grupos nacionales en los que, como hemos indicado, al no haber regla de reparto no habría sistema de consolidación, por lo que esta cuestión nos suscita las mismas dudas que la aplicación del régimen BICCIS a los grupos nacionales<sup>400</sup>.

También hemos de indicar que la consolidación de sociedades hermanas, admitida en la Propuesta para que las sociedades dependientes de una sociedad residente en un tercer país puedan formar grupo, está contemplada en el régimen de grupos fiscales españoles a partir de 1 de enero de 2015.

En lo que se refiere al umbral de participación requerido para la consolidación, la normativa española ha quedado en línea con la Propuesta al exigir el 75% de participación en el capital social y, al menos, el 50% de los derechos de voto.

Otra cuestión problemática es la posibilidad que la Propuesta parece aceptar de admitir los grupos superpuestos o desdoblados lo que facilitaría que una sociedad dominante española pudiera consolidar fiscalmente con sus filiales residentes en España y en la Unión Europea y alguna de las filiales españolas, por razón de las reglas de cómputo, pudiera integrarse en otro grupo fiscal. También pudiera suceder que una sociedad española dominante de un grupo BICCIS pudiera estar dominada por otra sociedad española incluida, a su vez, en otro grupo fiscal, lo que se derivaría de admitirse los grupos superpuestos o desdoblados.

Ciertamente, el sistema de doble cómputo de requisitos introduce una gran complejidad y, sin embargo, no impide que mediante la interposición de sociedades holding se configuren grupos a medida.

En cuanto al carácter opcional de la aplicación del régimen de grupos BICCIS existe una gran similitud con nuestro ordenamiento tanto en lo que se refiere al carácter opcional de la aplicación del régimen como en el hecho de que se requiere el acuerdo expreso de todas las sociedades que van a acogerse al mismo. A su vez, la inclusión de todas las sociedades que reúnan los requisitos es obligatoria en uno y otro sistema, si bien, como ya hemos comentado, el sistema de cómputo de los derechos de voto y participación ofrece nuevas posibilidades de opción y planificación sin perjuicio de la mayor dificultad que reviste comprobar si se han incluido todas las sociedades admisibles en el ámbito

---

<sup>400</sup> En el marco de la revisión anunciada por la Comisión, esta cuestión no se planteará toda vez que la consolidación fiscal se introduciría en una etapa ulterior, una vez alcanzada la armonización.

internacional y el hecho de que no se prevea la exclusión del régimen si no se incluyen todas las sociedades que deberían incluirse.

El carácter opcional de la aplicación del régimen parece algo consustancial al régimen de consolidación fiscal, en cuanto que permite a los sujetos pasivos nacionales optar por tributar en régimen individual o en régimen de grupo; con el régimen BICCIS a esta opción se añadiría la de tributar en régimen nacional o en el régimen BICCIS, por lo que es de suponer que los grupos que se acojan a la opción BICCIS obtengan considerables ventajas de ello. Aunque pudiera pensarse que tales ventajas se derivan, principalmente, de la eliminación de los costes de cumplimentación y de los precios de transferencia, no podemos olvidar que una y otra cuestión viene motivada por el *modus operandi* propio de los grandes grupos multinacionales, por lo que no parece tan evidente que vayan a obtener grandes ventajas de la eliminación de estos aspectos que tanto les convienen.

En cuanto a la vigencia del régimen, el sistema español es de aplicación indefinida en tanto no se desista, mientras que el régimen BICCIS tiene una duración mínima obligatoria de cinco años, transcurrido dicho plazo se requiere solicitar un nuevo plazo de aplicación de cinco años. También la incorporación al régimen es más sencilla en el sistema español que en el BICCIS, en cuanto que en el régimen nacional se deben incluir todas las filiales que reúnan los requisitos para formar parte del grupo el día inmediatamente anterior al inicio de cada nuevo ejercicio, mientras que en el régimen BICCIS sólo se pueden incluir las filiales adquiridas con más de nueve meses de antigüedad al comienzo de cada ejercicio, lo que, en alguna forma, posibilita que sólo las filiales que se adquieran en los tres primeros meses del ejercicio se integren en el grupo en el ejercicio siguiente al de su adquisición.

En cualquier caso, la valoración de los resultados de la aplicación de uno y otro régimen debe determinarse a la vista del completo análisis de todos sus capítulos, lo que se irá realizando en cada uno de ellos.

No obstante, hemos de concluir este capítulo subrayando que la LIS ha ampliado considerablemente las posibilidades de acogerse al régimen de grupos al suprimir las limitaciones existentes para la inclusión de sociedades participadas por entidades extranjeras por lo que, por este sólo hecho, los grupos fiscales españoles han adquirido una dimensión más internacional pudiendo afirmar que la normativa española, en alguno de los aspectos comentados, se ha anticipado al régimen BICCIS, si bien como este último es el que se encuentra ahora en vías de revisión, no sabemos si esas modificaciones resultarán o no adecuadas plenamente a la nueva Propuesta comunitaria que, como ya se ha indicado, va a diferir, de momento, la aplicación de la consolidación fiscal a una etapa ulterior.



## CAPÍTULO VIII. REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

### 1. Planteamiento

El capítulo XI de la Propuesta, comprensivo de los artículos 70 y 71, aborda, de forma muy sucinta, en el artículo 70, el tratamiento de las reorganizaciones de empresas dentro de un grupo BICCIS y, en el artículo 71, el tratamiento de las pérdidas en caso de reorganización de empresas entre dos o más grupos en segundo de . No define, sin embargo, que se entiende por reorganizaciones de empresas ni establece, de forma expresa, la relación existente entre la Propuesta y la Directiva 2009/133/CE del Consejo<sup>401</sup>, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones que se efectúen entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

El documento de trabajo de la Comisión *“Issues related to business reorganisations”*<sup>402</sup> parte del principio de que uno de los elementos más importantes de cualquier sistema tributario es el conjunto de disposiciones que regulan las reorganizaciones empresariales por lo que el legislador tributario debe lograr un adecuado equilibrio que favorezca la reorganización de las empresas por motivos comerciales<sup>403</sup> y, al tiempo, no incentive la evasión fiscal.

Por su parte, en el documento de trabajo de la Comisión *“Business Reorganizations in the CCCTB”*<sup>404</sup> se indica que las reorganizaciones del grupo tienen que ser tratadas de una manera neutral por lo que, dado que un grupo consolidado es tratado como una unidad, la neutralidad fiscal se justifica por la ausencia de beneficio empresarial en el contexto de la consolidación<sup>405</sup>.

La Propuesta no contiene, sin embargo, una relación de las operaciones que se encuadran dentro del marco de una reorganización empresarial, lo que podría poner de manifiesto la amplitud del concepto intrínseco de la operación que, sin embargo, se ve afectado por el ámbito territorial y la condición de las entidades que intervienen ya que los dos únicos preceptos que componen este capítulo están dedicados a las reorganizaciones dentro de un grupo<sup>406</sup> y a las reorganizaciones entre empresas de dos o más grupos<sup>407</sup>, de lo que se infiere que las reorganizaciones entre entidades del grupo y entidades que no forman parte dentro de un grupo BICCIS no se encuentran comprendidas dentro de la Propuesta.

Otra cuestión de gran relevancia es la delimitación entre el ámbito de aplicación de la Propuesta y el de la Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores y traslado de la sede social. Según JIMÉNEZ-VALLADOLID DE

<sup>401</sup> DL 310 de 25.11.2009, pág.34

<sup>402</sup> CCCTB\WP\039, reunión del 12.09.2006

<sup>403</sup> En nuestra opinión, resultaba preferible el planeamiento original, en el sentido de que las reorganizaciones no se deben desincentivar por razones fiscales pero, en nuestra opinión, tampoco incentivar, pues ello significaría el fin de la pequeña y mediana empresa.

<sup>404</sup> CCCTB\RD\002\doc\en, reunión del 20.10.2010

<sup>405</sup> Parágrafo 14 del documento CCCTB\RD\002\doc\en

<sup>406</sup> Artículo 70

<sup>407</sup> Artículo 71

L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>408</sup>, el ámbito de aplicación de la Directiva de Fusiones, tras la eventual adopción y entrada en vigor de la Propuesta, no es claro, por lo que es necesario confrontar el régimen fiscal que será aplicable como resultado de la coexistencia de ambas normas.

También es preciso determinar cómo afectan estas operaciones a la propia aplicación del régimen BICCIS y, en particular, a la subsistencia de todo o parte del grupo o grupos afectados por las mismas, de ahí que debamos dedicar un espacio al análisis de la extinción de un grupo BICCIS que, como ya hemos dicho en alguna ocasión, se trata de una cuestión respecto de la cual la Propuesta pasa casi de puntillas<sup>409</sup>.

La Propuesta también establece una suerte de cláusula antiabuso en el apartado dos del artículo 70 mediante la cual se crea una especie de establecimiento permanente ficticio cuando, como consecuencia de una reorganización de empresas o de una serie de operaciones entre los miembros de un grupo, prácticamente todos los activos de un sujeto pasivo se transfieren a otro Estado miembro y se modifique sustancialmente el factor de activos correspondiente al Estado afectado por estas transferencias.

A todas estas cuestiones nos dedicaremos en el presente Capítulo.

## **2. Las operaciones de reorganización en el ámbito de la Propuesta**

Como ya hemos indicado, el término de organizaciones empresariales no se define en la Propuesta. La Comisión parece haber elegido la opción de que todas las reorganizaciones que se realicen entre dos o más entidades BICCIS que comporten transferencias de activos empresariales o acciones sirven para cualificar una reorganización empresarial, según se indica en el párrafo 8 de su documento de trabajo WP/039. Esto evita, según el referido párrafo del documento de la Comisión, la rigidez que supondría establecer una lista de reorganizaciones cubiertas por la Propuesta e indicar las que no están contempladas dentro de su ámbito de aplicación. Este criterio permite entender, advierte el referido documento de la Comisión, que quedan incluidas en el ámbito de la Propuesta todas las transacciones que comprendan la transferencia de activos empresariales o acciones, incluyendo todo tipo de transformaciones o modificaciones, inclusive las liquidaciones, sean voluntarias u obligatorias, como las derivadas de la quiebra o insolvencia, con independencia, además, del hecho de que la transacción conlleve o prevea el pago de compensaciones adicionales a un determinado porcentaje.

---

<sup>408</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades" en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA HERRERA-BLANCO Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Desafíos de la Hacienda Pública Española: La reforma del Impuesto sobre Sociedades." Instituto de Estudios Fiscales, doc nº 13/2012

<sup>409</sup> Al respecto, el artículo 105.3 establece: "Cuando un sujeto pasivo abandone el grupo o el grupo deje de existir, el sujeto o los sujetos pasivos seguirán aplicando el régimen durante el tiempo que reste del periodo de vigencia", lo que vendría a significar que el régimen se aplica hasta que finalice el plazo de vigencia<sup>409</sup> para los miembros del mismo no afectados por la reorganización.

Lo anterior implica, evidentemente, que el proyecto de la Comisión aboga por un concepto de reorganización empresarial distinto, por su amplitud y generalidad, del contemplado en la Directiva 2009/133/CE.

No obstante, el término que parece cualificar el concepto de reorganización es el carácter empresarial de la misma. ¿Quiere esto decir que puede haber reorganizaciones que sean empresariales y otras que no lo sean? VAN der STREEK<sup>410</sup> entiende que esa definición tan amplia requiere tan sólo que la reorganización afecte a uno o más negocios de forma que si se transfirieran activos aislados no se estaría en presencia de una reorganización empresarial. En parecido sentido se pronuncia WIMAN<sup>411</sup> quien señala que lo normal será que la reorganización comporte la transferencia de una rama de actividad, si bien cabría la transferencia aislada de activos relevantes. En nuestra opinión, este último autor intenta poner de manifiesto que no toda transmisión de activos puede ser calificada de reorganización empresarial, sino que para ello se requiere que afecte al negocio de la entidad. Estamos de acuerdo con este parecer, si bien para ello habría que definir cuando se entiende que un activo es relevante a estos efectos, y para ello pensamos que habría que hacer un esfuerzo por concretar el alcance de estas operaciones en el contexto de la Propuesta, lo que podría hacerse por la definición de sus notas características con preferencia a la elaboración de una lista de operaciones.

Según ambos autores, el traslado de la sede social de un Estado miembro a otro sí entra dentro del concepto de reorganización.

Contrasta esta indefinición del concepto con el laborioso trabajo que la OCDE ha dedicado al análisis del contenido de las reestructuraciones empresariales de los grupos multinacionales al objeto de dar unas orientaciones tanto a las Administraciones como a las empresas sobre el concepto de reestructuración como a la posición que la Administración pueda adoptar al realizar la valoración de las mismas desde los aspectos que le competen.

A este respecto, JONES RODRÍGUEZ<sup>412</sup> señala que en nuestra normativa interna de precios de transferencia no hay disposiciones específicas relativas a las reestructuraciones, sin que tampoco en otros países de nuestro entorno se hayan producido, salvo el denominado “exit charge” alemán que en casos de transferencia de intangibles de elevado valor obliga a calcular un precio para dicha transferencia.

La OCDE, en cambio, ha realizado un extenso trabajo para poner de manifiesto los factores que se deben considerar en el examen de una reestructuración que JONES RODRÍGUEZ analiza detenidamente y que, sucintamente, hacen referencia a los siguientes aspectos:

a) entender las razones del negocio y los beneficios esperados

---

<sup>410</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., p. 62

<sup>411</sup> B. WIMAN, "*Business Reorganisations within the Group*", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, p.45.

<sup>412</sup> L. JONES RODRÍGUEZ, "Precios de transferencia y reestructuración de grupos multinacionales" *Crónica Tributaria* nº 141/2011, pp 129 -147

- b) revisión de los instrumentos jurídicos utilizados
- c) valoración del impacto económico y fiscal de la reestructuración
- d) comparación de funciones, activos y riesgos, antes y después
- e) valoración de la retribución tras la reestructuración

La adecuada valoración de estos factores puede permitir a la Administración adoptar alguna de las siguientes posiciones:

- a) ignorar la reestructuración
- b) considerar la existencia de un establecimiento permanente de la entidad no residente
- c) cuestionar cual es la *tested party* y/o el método de valoración
- d) considerar que procede de una compensación (no reconocida)
- e) ajustar la retribución posterior
- f) aceptar todos los términos de la reestructuración

Cabe pensar que la Propuesta no ha considerado necesario precisar el concepto de reestructuración en cuanto que las operaciones que así se realicen van a ser objeto de eliminación en consolidación, aunque ha tenido que adoptar algunas cautelas para evitar abusos, como seguidamente examinaremos, si bien no deja de causar extrañeza que una materia tan extensamente tratada y fuente de diversos contenciosos entre las Administraciones tributarias y los particulares sea objeto de tan poca atención en la Propuesta.

Por su parte, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>413</sup> indica que la Propuesta no regula los aspectos relativos a las operaciones de reorganización empresarial que afecten a una sociedad individual que haya optado por la aplicación de las reglas comunes previstas en la Propuesta, aún cuando no haya entrado a formar parte de un grupo de sociedades. En estos casos, en la medida en que la Propuesta no incluye referencias en relación con estas operaciones, debe entenderse que la normativa de transposición de la directiva fusiones o la normativa de origen puramente doméstico, en el caso de que la operación no se encuentre dentro del ámbito de aplicación del anterior, serán directamente aplicables.

A juicio de WIMAN, en la regulación de esta materia hay un compromiso entre los intereses en conflicto. Primero, el interés fiscal de no perder ingresos, por lo que el legislador debe preservar el derecho a gravar las reservas tácitas y las diferencias en el valor de los activos y su valor de mercado cuando se trata de reorganizaciones motivadas solamente por razones fiscales. Segundo, las reorganizaciones son beneficiosas desde una perspectiva económica y tienen consecuencias en el sector empresarial que no las realizaría si el coste tributario de las mismas fuera muy elevado, por lo que hay que conseguir un equilibrio entre los intereses enfrentados.

---

<sup>413</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p. 125

Desde este punto de vista, cuando el activo sale del área BICCIS hay necesidad de asegurar que la base tributaria se conserve. Si no se recauda ningún impuesto al tiempo de la transferencia, el riesgo de que las reservas tácitas escapen a gravamen en el área BICCIS. Si estas reservas tributan o no en un país que no aplica la BICCIS, es una cuestión irrelevante desde el punto de vista de WIMAN<sup>414</sup>.

Por ello, a la hora de analizar los posibles tipos de reorganizaciones empresariales, WIMAN distingue tres tipos:

- a) Transferencia de activos sin cambio de propietario cuando los activos se encuentran dentro de un Estado miembro en el área BICCIS y dejan esta área. Para ser una organización se requiere que los activos constituyen una rama de actividad, pero también puede tratarse de transferencia de activos sustanciales. La transferencia de la sede legal una compañía también pertenece a esta categoría. No hay cambio de accionista pero los activos de la compañía se transfieren a otro Estado miembro como resultado de la transferencia de sede.
- b) Transferencia de activos a otro Estado miembro en la que hay un cambio de accionista. En este caso los activos pueden estar en un Estado miembro dentro del área BICCIS o fuera del área. Esta transferencia puede revestir varias formas, por ejemplo, venta de activos, fusión o escisión...
- c) Transferencia de acciones a otro Estado miembro del grupo, que se encuentra fuera del área BICCIS. Desde luego las acciones son también activos y pueden entrar dentro de la categoría anterior, si bien si se aplica la Directiva de fusiones reciben un especial tratamiento.

Esta perspectiva es interesante ya que pone de manifiesto que, debido al interés de la Propuesta en que las reservas tácitas generadas dentro del grupo únicamente sean objeto de gravamen cuando los activos que tienen tales plusvalías tácitas salgan del grupo, sólo se contemplan como reorganizaciones aquéllas que comportan transferencias de salida, cuando también puede haber reorganizaciones que comporten la adquisición de activos o de acciones por un grupo BICCIS, si bien algunas de las reglas aplicables a las reorganizaciones que comportan adquisiciones se contienen en el capítulo VIII de la Propuesta referente a las disposiciones relativas a la entrada en el régimen previsto en la presente Directiva y al abandono del mismo.

Esta circunstancia viene a poner de manifiesto que nada hay previsto en esta cuestión, salvo las reglas de entrada que veíamos en el capítulo VI de este trabajo, si bien éstas reglas sólo se refieren a la entrada de nuevos miembros en el grupo pero no a la adquisición de activos o de acciones por la vía de una reorganización empresarial de las contempladas en este capítulo. Aunque hay que advertir que esta cuestión no tiene especial trascendencia dada la sucinta regulación contemplada para las reorganizaciones en el capítulo IX de la Propuesta, ello no quiere decir que un tratamiento de las reorganizaciones que comporten la adquisición de activos o acciones no pudiera ser

---

<sup>414</sup> B. WIMAN, *"Business Reorganisations within the Group"*, cit., p. 46

necesario o, al menos conveniente, en cuanto que la regulación de la Propuesta, en caso de aprobarse, sustituiría a las regulaciones nacionales del impuesto de sociedades de los Estados miembros para los sujetos pasivos que se acojan a la misma.

En realidad, podríamos decir que la Propuesta no considera necesario definir el concepto de reorganización porque, además de que no quiere hacerlo para evitarse problemas de definición o de listas, no quiere tampoco establecer un régimen específico para las mismas, sino sólo reglas concretas y determinadas en cuanto a las plusvalías tácitas o a las pérdidas generadas en el seno de un grupo y a las reorganizaciones que comportan transmisiones sustanciales de activos de un Estado a otro y que pueden afectar a la fórmula de reparto del Estado de salida de estos activos.

Por su parte, VAN der STREEK<sup>415</sup>, siguiendo el documento de la Comisión WP039<sup>416</sup> distingue tres supuestos:

- a) Una reorganización empresarial en la cual uno más grupos entran a formar parte de otro, *big takeover*
- b) Una reorganización bajo la cual dos o más miembros de un grupo entran a formar parte de otro, *small takeover*
- c) Una fusión entre los dos sujetos principales de los grupos por el mecanismo previsto en el artículo dos a de la directiva de fusiones.

A efectos de establecer unas reglas específicas en la materia el capítulo XI de la Propuesta distingue sólo las tres situaciones antes mencionadas:

- La reorganización de empresas dentro de un grupo o el traslado del domicilio social de un sujeto pasivo que sea miembro de un grupo, mencionada en el artículo 70.1, al objeto de establecer la regla principal en la materia, que tales operaciones no darán lugar a pérdidas o ganancias a efectos de establecer la base imponible consolidada.
- La reorganización de empresas por virtud de la cual uno o varios grupo o dos o más miembros de un grupo pasan a formar parte de otro grupo que se contempla en el apartado 1 del artículo 71.
- La fusión entre dos ó más sujetos principales realizada al amparo de lo previsto en la Directiva 2009/133/CE.

A su vez, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>417</sup> señala que dentro operaciones de reorganización empresarial comprendidas en la Propuesta se encuentran tanto las que implican la transferencia de activos sin que se produzca un cambio en la titularidad jurídica de los mismos, por ejemplo, transferencias de la casa central a un establecimiento permanente dentro o fuera de la Unión Europea o los supuestos de traslado de la sede social que comportan un cambio de residencia fiscal.

---

<sup>415</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., p. 63

<sup>416</sup> "Issues related to business reorganizations"

<sup>417</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., 126

Estamos de acuerdo con una y otra postura dado el carácter ambiguo del término reorganización en el que caben tanto las reorganizaciones societarias a las que se refiere VAN der STREEK, como las transferencias de activos a las que alude JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, a las que también se refería VAN der STREEK al señalar que tales activos deberían tener cierta relevancia para que su transferencia pudiera ser cualificada de reorganización.

### **3. Reorganizaciones dentro de un Grupo**

Al respecto el Artículo 70.1, establece que la reorganización de empresas dentro de un grupo o el traslado del domicilio social de un sujeto pasivo que sea miembro de un grupo no dará lugar a pérdidas o ganancias a efectos de determinar la base imponible consolidada. A continuación añade que se aplicará el artículo 59.3, según el cual los grupos aplicarán un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones *intra* grupo. Los grupos únicamente podrán cambiar de método por motivos comerciales válidos al principio del ejercicio fiscal.

Aunque parece que la referencia del artículo 70.1 realiza al artículo 59.3 es, principalmente, de naturaleza administrativa, WIMAN señala que tiene por finalidad asegurar que las transacciones dentro del grupo quedan correctamente documentadas si bien, en nuestra opinión, ese precepto no es lugar más adecuado para esta regla, resultando, en cambio, absolutamente necesario un capítulo relativo a obligaciones formales de las entidades integradas en un grupo BICCS en el que podrían refundirse algunos de los preceptos que actualmente figuran en el capítulo XVI, Administración y Procedimientos, en el que figuran tanto algunas de las obligaciones formales de los contribuyentes como disposiciones relativos a los procedimientos administrativos.

El referido autor no está de acuerdo, sin embargo, con la absoluta falta de definición del concepto de reorganización empresarial, sobre todo porque no queda nada claro la interrelación que existe entre la Propuesta y la directiva de fusiones. De hecho, esta última Directiva se aplica sólo a algunas de las reorganizaciones que caen dentro del ámbito del artículo 70 pero no a todas. Asimismo, algunos de los preceptos de la Directiva de fusiones van más lejos que lo previsto en el artículo 70 ya que dentro de la directiva de fusiones no es necesario que las operaciones exentas se limiten al contexto del grupo según establece el artículo 70.

La consecuencia legal de una reorganización empresarial es que no da lugar a pérdidas o beneficios a efectos de determinar la base imponible consolidada, si bien no está claro qué técnica hay que utilizar para conseguir que estas organizaciones empresariales cualificadas queden exentas de gravamen. Bastaría con pensar que estas transacciones se tienen que llevar a cabo a valor de mercado pero la ganancia no puede ser gravada en el transmitente ni tampoco habría que determinar pérdida alguna.

Cabría también pensar que las transferencias dentro del grupo deberían realizarse por un precio igual al de la base tributaria por lo que de esta forma no se obtendrían ganancias

ni pérdidas, si bien surge la cuestión de cuál sería la interrelación con las reglas de valoración del artículo 22, aunque también cabría pensar que la regla del artículo 70 es específica y, por tanto, prima sobre la regla del artículo 22, que establece las reglas generales de valoración de las operaciones, sean con terceros o con entidades del grupo.

Según JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>418</sup>, como consecuencia de la aplicación de las reglas de consolidación, las operaciones entre miembros del grupo no darán lugar, como regla general a un resultado que se ha reconocido en el marco de la determinación de la base consolidada. El autor cita, al respecto, lo previsto en el artículo 59.1 de la Propuesta, según el cual, al calcular la base imponible consolidada, no se tendrán en cuenta las pérdidas y ganancias derivadas de operaciones realizadas directamente entre los miembros de un grupo. Por lo tanto, no se considerarán producidas a efectos fiscales y ganancias ni pérdidas como consecuencia de las operaciones *intra* grupo.

Este criterio se mantiene en el marco de las operaciones de reorganización empresarial realizadas entre miembros del grupo consolidado, por lo que se logrará el objetivo de neutralidad fiscal a nivel de los miembros del grupo al no reconocerse resultado alguno para el grupo como consecuencia de la operación, al tiempo que se mantendrán los valores fiscales de los activos transmitidos. Esta conclusión la extrae el referido autor de lo previsto en el artículo 70.1 el cual se remite al contenido del artículo 59.3 según el cual los grupos aplicarán un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones *intra* grupo. Los grupos únicamente podrán cambiar de método, por motivos comerciales válidos, al principio del ejercicio fiscal.

Por nuestra parte, y estando completamente de acuerdo en la oportunidad y corrección de la conclusión alcanzada, no somos, sin embargo, capaces de deducirla con total nitidez del contenido del artículo 59 por cuanto que su apartado segundo establece, como requisito para apreciar la existencia de una operación *intra* grupo susceptible de eliminación en consolidación, no sólo que las partes intervinientes en la misma se han miembros del grupo en el momento de su realización, sino que con motivo de la misma se hayan reconocido los ingresos y gastos asociados. Si la operación se hubiera realizado por los valores originarios no podrían reconocerse ingresos en la entidad transmitente por cuanto que no se habrían producido, de ahí que, a nuestro juicio, con base en el artículo 59.2 no se pueda fundamentar el mantenimiento de los valores fiscales para las operaciones de adquisición y venta de activos sin perjuicio de que, como ya hemos indicado, el mantenimiento de esos valores resulte necesario en cuanto que de ello depende la neutralidad fiscal de la operación.

De lo previsto en el apartado tres del artículo 59 tampoco podemos extraer conclusiones claras que apoyen el mantenimiento de los valores fiscales en las transmisiones *intra* grupo, por cuanto que dicho precepto es, en nuestra opinión, muy ambiguo ya que se limita a exigir la aplicación de un método uniforme y debidamente documentado sin precisar las características esenciales de dicho método disponiendo, además, la

---

<sup>418</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p. 126



posibilidad de cambiar de método por razones comerciales válidas al principio del ejercicio fiscal, de lo que cabe deducir que cualquier método es válido siempre que responda a razones comerciales, por lo que puede haber varios métodos que reúnan estas condiciones.

Por ello, y aun compartiendo el deseo de aplicar el referido criterio de neutralidad fiscal, pensamos que la Propuesta necesita establecerlo con claridad si desea, realmente, que se aplique. Este principio, además, resolvería satisfactoriamente la cuestión relativa a la continuidad de las amortizaciones practicadas, en el sentido de que el adquirente continuaría el régimen de amortización practicado por el adquirente y asumiría la parte pendiente de amortizar. Además, al ser la clave del régimen de neutralidad fiscal de la Directiva de fusiones se conseguiría una mayor correlación entre el régimen previsto en la misma y el contemplado en la Propuesta.

En todo caso, los resultados de las operaciones realizadas entre entidades que, aunque están dentro del grupo consolidado contable, no se encuentran dentro del grupo BICCS por cuanto que la participación en el capital de las mismas, aunque supera el 50% de los derechos de voto, no alcanza el umbral del 75% del capital social que el artículo 51.1, b) exige no son susceptibles de eliminación fiscal. Aunque en la consolidación contable se eliminen estas operaciones, no ocurre lo mismo a efectos de la determinación de la base imponible en donde no está prevista su eliminación por cuanto que el artículo 59 se refiere sólo a las operaciones realizadas dentro del grupo BICCS, por lo que, a estos efectos, deberán valorarse según lo previsto en el artículo 22.

De otra parte, señala JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS que, frente a esta regla de neutralidad, en los casos en que, como consecuencia de la operación, los activos son transmitidos fuera del territorio de la Unión Europea, por ejemplo, a un establecimiento permanente situado en un tercer Estado, la operación sí dará lugar al reconocimiento de las eventuales ganancias que se pusieran de manifiesto por la diferencia entre el valor fiscal y el valor de mercado de los activos transferidos. Debe tenerse en cuenta que, como contrapartida al gravamen de las ganancias puestas de manifiesto al transferirse activos al establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea, las posteriores rentas que se obtengan a través del mismo se encontrarán exentas como consecuencia de las previsiones contenidas en el artículo 11.e) de la Propuesta.

La anterior regla de neutralidad para las operaciones en las que los activos no abandonan la Unión Europea tiene, con todo, una importante excepción en el caso en que, como resultado de una reorganización llevada a cabo en los dos años posteriores se produzca una transferencia de la práctica totalidad de los activos de las sociedades participantes fuera del territorio del Estado miembro de su residencia que altere de modo sustancial el factor activos a los efectos del cálculo de la fórmula de reparto de la base consolidada. En tales casos, se aplica lo previsto en el artículo 70.2 según el cual:

*“No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando, uno resultado de una reorganización de empresas o de una serie de operaciones entre los miembros de*

*un grupo durante un periodo de dos años, prácticamente todos los activos de un sujeto pasivo se transfieran a otro Estado miembro y se modifique sustancialmente el factor activos, se aplicarán las normas siguientes:*

*En los cinco años posteriores a la transferencia, los activos transferidos se atribuirán al factor activos del sujeto pasivo que haya procedido a la transferencia siempre y cuando un miembro del grupo siga siendo el propietario económico de los activos. Si el sujeto pasivo deja de existir o de poseer un establecimiento permanente en el Estado miembro desde el que han sido transferidos los activos, se considerará que posee en ese Estado un establecimiento permanente a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.”*

Por medio de esta regla se pretende impedir que, mediante las operaciones de reorganización empresarial, los miembros del grupo puedan alterar la fórmula de reparto de la base imponible, para lo cual hay que establecer la ficción de que tales activos continúan atribuyéndose a un establecimiento permanente<sup>419</sup> situado en el Estado de residencia de la transmitente durante un periodo de cinco años. En otro sentido, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>420</sup> señala que a través de dicho mecanismo se trata de conseguir que el Estado del cual emigraron los activos pueda "recuperar" parte de los ingresos o ganancias que se generarán a través de los mismos, compensando en cierta medida, la pérdida del derecho de imposición sobre las plusvalías latentes que se generaría como consecuencia de la aplicación de las reglas de no reconocimiento fiscal de estas operaciones.

Asimismo, advierte el citado autor que la Propuesta no hace referencia a si las pérdidas de la sociedad que se reorganiza existentes con anterioridad a su entrada en el grupo consolidado pueden ser aplicadas a nivel del establecimiento permanente ficticio. De ahí que considere que dicha cláusula deba servir, además de criterio para el mantenimiento de la base imponible del estado de origen, como criterio para la eventual compensación de estas pérdidas, si bien, como parece lógico, en los casos en que la sociedad transmitente deje de existir, las pérdidas previas no compensadas quedarían desaprovechadas al no existir un sujeto pasivo en el territorio de dicho Estado miembro que pueda compensarlas.

La Comisión es consciente de que no puede establecer un impuesto de salida<sup>421</sup> que compense al Estado en el que la entidad propietaria de tales activos tiene su residencia de las plusvalías tácitas inherentes a los mismos en el momento de su incorporación al grupo, las cuales no dieron lugar a tributación alguna como consecuencia de las prescripciones relativas a la entrada en el régimen BICIS, por lo cual se arbitra la regla de considerar que, a los efectos de la aplicación de la fórmula de reparto de la base imponible del grupo, tales activos se siguen atribuyendo al factor activos del sujeto pasivo transmitente siempre y cuando un miembro del grupo siga siendo el propietario

<sup>419</sup> Se le suele denominar "Establecimiento permanente ficticio", *deemed EP*

<sup>420</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p.

127

<sup>421</sup> "exit tax"

económico de tales activos y ello, aun cuando el sujeto pasivo transmitente deje de existir o de poseer un establecimiento permanente en el Estado miembro desde el que ha sido transferidos los activos, a cuyos efectos se considerará que posee en ese Estado un establecimiento permanente.

Por último, en la propuesta no se hace referencia al tratamiento de dichos activos en el Estado de destino, cuestión que debería ser tratada, ya que de otro modo los activos transferidos serían computados dos veces a efectos del reparto de la base imponible consolidada.

Realmente, pensamos que se trata de una regla muy voluntarista ideada para impedir que, por el hecho que una de las empresas del grupo con motivo de una reorganización realice estas transferencias, un Estado vea minorada su participación en la base consolidada. El mero hecho de que no se diga qué se entiende por operaciones de reorganización ya da una idea de la dificultad de aplicar esta regla; sería mejor a efectos de su aplicación, establecerla como una regla general, ya que si se establece cuando se realiza un supuesto que no se quiere definir, en alguna forma, nos está diciendo que tampoco se quiere aplicar.

Además, no acertamos a imaginar cómo se puede aplicar esta regla si, como dice el propio precepto, el sujeto pasivo ha dejado de existir, lo que implicaría, de una parte, admitir la posibilidad de que existan establecimientos permanentes sin casa central y, de otra, que, por el mero hecho de tener activos, aunque sea a través de un establecimiento permanente ficticio, se puedan atribuir cuotas tributarias a un ente inexistente, ya que ¿quién sería el obligado a ingresar el impuesto resultante de la distribución de la BICCIS en el Estado del establecimiento permanente ficticio? ¿Cómo se pueden atribuir ventas a un establecimiento permanente que no existe?

El hecho de que, a efectos de la aplicación de la fórmula de reparto, se computen activos si no se computan ventas ni trabajo, no creo que resulte muy operativo, si bien de esta cuestión nos ocuparemos cuando analicemos la aplicación de la fórmula de reparto. Y es que, en nuestra opinión, aunque esta disposición pretenda compensar la renuncia al gravamen de las plusvalías tácitas impuesta al Estado de residencia del transmitente en el momento de su incorporación al grupo, si la norma prevista no resulta susceptible de implementar, quedaría planteada como un mero deseo sin posibilidad de aplicación práctica.

Como hemos visto, del contenido del artículo 70 se infiere que, cualquiera que sean los términos de una reorganización, no puede originar ni pérdidas ni ganancias en el transmitente por lo que la diferencia que pueda existir entre el valor de mercado y su valor fiscal quedará diferida, si bien existen excepciones entre las que se encuentran las que se originan en las transferencias a terceros países.

Bajo el artículo 11, e), la renta de los establecimientos permanentes situados en terceros países queda exenta. Un tercer país es un país situado fuera del área BICCIS. Esto quiere decir que si un activo es transferido a un establecimiento permanente en un tercer país hay riesgo de que las plusvalías tácitas puedan ser localizadas en ese

establecimiento permanente, en cuyo caso si los activos son objeto de venta desde ese establecimiento permanente los Estados BICCIS tendrían pérdidas en su recaudación.

El artículo 31.1, titulado "*Transferencia de inmovilizado a un tercer país*" aborda esta cuestión para establecer que, cuando se transfiere un elemento del inmovilizado<sup>422</sup>, por parte de una entidad miembro de un grupo a un establecimiento permanente cuyo situado en un tercer país, se considerará que existe una transmisión del mismo a efectos del cálculo de la base imponible del sujeto pasivo residente correspondiente al ejercicio fiscal en que se lleva a cabo la transferencia. Es decir, que la transferencia de elementos del inmovilizado a un establecimiento permanente situado en un tercer país se considera que comporta una transmisión efectiva de los mismos a efectos tributarios. Lo mismo sucede, según el segundo inciso del artículo 31.1 cuando un sujeto pasivo no residente transfiere un elemento del inmovilizado desde su establecimiento permanente en el área BICCIS a un tercer país.

El apartado 2 del artículo 31 establece, no obstante, una importante excepción en el caso de que el tercer país sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y exista un acuerdo de intercambio de información entre ese tercer país y el Estado miembro del sujeto pasivo residente o del establecimiento permanente cuyos estándares de información sean comparables a los de la Directiva 2011/16/UE.

A juicio de WIMAN<sup>423</sup> esta excepción es, cuando menos, peculiar ya que si bien la existencia de un acuerdo de intercambio de información es fundamental cuando todavía existe el derecho a exigir el impuesto lo que sucedería si la regla resultante del artículo 31 se aplicase en los terceros países dentro del área EEA combinada con una regla de diferimiento, de tal forma que no se exigiría ningún impuesto hasta que los activos no fueran vendidos, en cuyo caso el diferimiento estaría condicionado a la existencia de intercambio de información lo que daría sentido a la excepción. Ahora bien, dada la existencia de una exención total de la transmisión bajo la regla del artículo 31.1, el acuerdo de intercambio de información no sirve para nada; para que tuviera sentido sería necesario que hubiera otra regla tributaria que restableciera el gravamen en caso de transferencia de los activos desde el establecimiento del tercer país, pero esa regla no existe y, aun cuando existiera, sólo podría establecerse en la normativa nacional, por lo que, según WIMAN, no resultaría tampoco aplicable ya que, según el artículo 7, el sujeto pasivo de un grupo BICCIS deja de estar acogido a la normativa nacional.

En definitiva, aunque el artículo 31.1 establece una importante cautela para evitar que los grupos BICCIS puedan aprovecharse indebidamente de la exención prevista para las transferencias de activos a establecimientos permanentes situados en terceros países, la excepción establecida en su apartado segundo puede privarle de toda eficacia sin contrapartida alguna, porque la mera existencia de un intercambio de información no puede restablecer el impuesto que quedó exento por virtud de lo previsto en el apartado primero del referido precepto.

---

<sup>422</sup> La definición de inmovilizado se encuentra en el artículo 4 (14).

<sup>423</sup> B. WIMAN, "*Business Reorganisations within the Group*", cit., pp. 48 y 49

Otro ejemplo en el cual se pueden ver las reglas anti abuso en las reorganizaciones se encuentra en el artículo 75 y tiene que ver con la transmisión libre de impuestos de determinados activos combinada con la exención de la venta de las acciones de esa compañía.

Presumiblemente, la venta de activos a un miembro del grupo puede ser calificada como una reorganización según el artículo 70. Si la venta se lleva a cabo por un precio igual al de su coste por razones fiscales, es posible transferir la diferencia que no ha sido objeto de gravamen del valor del mercado de los activos y su valor fiscal a la compañía adquirente por lo que dicha compañía adopta el mismo valor como base de tales activos. A continuación de esa transferencia por su valor de coste, las acciones de la compañía adquirente son vendidas; el artículo 11,d) establece que la plusvalía estará exenta, lo que quiere decir que la vendedora no va a tributar por la plusvalía vinculada al incremento del valor de los activos transmitidos. El comprador de la compañía adquirente va a ser el titular de una compañía que tiene plusvalías tácitas en sus activos, de ahí la previsión del artículo 75.

La suma excluida de la exención correspondiente a la plusvalía obtenida es la diferencia entre el valor de mercado de esos activos y su valor fiscal. En el caso de que los activos tengan un valor de mercado de 100 y un valor fiscal de 60 y hayan sido vendidos por 60 a una filial cuyas acciones, a su vez, son vendidas, a continuación, por 200, en cuanto que tiene otros activos adicionales, la entidad vendedora de las acciones debería soportar un gravamen de 40, esto es, por la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los activos transferidos en la primera reorganización.

De acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 75, las transferencias realizadas en el ejercicio fiscal en curso o en ejercicios anteriores pueden comportar la pérdida de la exención prevista para las transmisiones de acciones en el artículo 11, salvo que se demuestre que las operaciones *intra* grupo se llevaron a cabo por motivos económicos válidos. A estos efectos, pensamos que el motivo económico se exige para la transmisión de las acciones de la sociedad adquirente de los inmuebles y no para la transmisión inmobiliaria previa realizada dentro del grupo BICCIS. Por ello, si la transmisión accionarial se acogiera al régimen especial de reestructuraciones empresariales de la Directiva 2009/133 cabría pensar que, en tanto no se aplique la cláusula antiabuso prevista en su artículo 15.1, a), la transmisión responde a motivos económicos válidos.

Dentro de este apartado de reorganizaciones llevadas a cabo dentro de un grupo BICCIS se encuentra el traslado de la sede social de un miembro del grupo.

El artículo 13 de la Directiva 2009/133, aunque referido a la SE o a la SCE, se refiere a esta operación como aquella en la que una sociedad traslada su domicilio social de un Estado miembro a otro y como consecuencia de la misma una entidad que sea residente en el primer Estado deja de ser residente en dicho Estado para pasar a serlo en el Estado miembro al que traslada su domicilio social.

Estas operaciones han dado lugar a numerosos conflictos jurisdiccionales, tanto en lo que se refiere a la imposición indirecta como en la directa. Así, en lo que se refiere a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, la Directiva 2008/7/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008<sup>424</sup> ha venido a modificar el ámbito de aplicación del impuesto sobre operaciones societarias al suprimir los hechos imponible vinculados al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de dirección efectiva de una entidad considerada como sociedades capital en este último Estado miembro, pero no en el primero, así como al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una entidad con la sede de su dirección efectiva en un tercer país y considerada sociedad de capital en este último Estado miembro, no estándolo en el otro Estado miembro.

A este respecto, el artículo 5 de la referida Directiva determina que los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta, entre otras operaciones, por el traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, ni tampoco a las llamadas “operaciones de reestructuración” definidas en su artículo 4. Cabe, no obstante, someter al impuesto sobre las aportaciones de capital, según el artículo 10 de la referida Directiva, a las aportaciones de capital de aquellas sociedades cuya sede de dirección esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o de aquellas que, estando su sede de dirección efectiva en un tercer país, tengan en el Estado miembro su domicilio social. Dicho precepto también dispone que un Estado miembro podrá someter al impuesto sobre las aportaciones de capital la aportación de inmovilizado o de capital circulante a una sucursal situada en un Estado miembro, cuando su domicilio social y la sede de dirección efectiva se encuentren en un tercer país<sup>425</sup>.

A los efectos del presente capítulo es interesante analizar qué se entiende en la Directiva 2008/7 por operaciones de reestructuración<sup>426</sup>. Según el apartado 1 del referido artículo 4 se consideran operaciones de reestructuración:

- a) la transmisión, por una o varias sociedades de capital, de la totalidad de su patrimonio, o de una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes, siempre que la contrapartida de dicha transmisión consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la sociedad adquirente;
- b) la adquisición, por una sociedad de capital en vías de constitución o ya existente, de participaciones que representen la mayoría de los derechos de voto de otra

---

<sup>424</sup> DOCE L 46/11, de 21 de febrero de 2008

<sup>425</sup> Sobre esta cuestión véase A.MARTÍNEZ LAFUENTE, “Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, Marcial Pons, Quinta Edición, pp.453 y 454.

<sup>426</sup> En relación con la incidencia en la normativa española en la materia de la Jurisprudencia comunitaria sobre el gravamen del Impuesto sobre aportaciones del traslado de la sede social, véase C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, “Alcance de la Sentencia del TJUE de 7 de junio de 2007, asunto C-178/05, en el gravamen por el impuesto sobre aportaciones del traslado de la sede de una sociedad” en Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana García Quintana, vol III, pp 2615-2646, obra colectiva dirigida por M. VILLAR EZCURRA y coordinada por A. MARTÍNEZ LAFUENTE y P.M. HERRERA MOLINA, I.E.F 2008.

sociedad de capital, siempre que la contrapartida de las participaciones adquiridas consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la primera de dichas sociedades. En el caso de que la mayoría de los derechos de voto se alcance mediante dos o más operaciones, sólo se considerarán operaciones de reestructuración la operación por la que se alcance la mayoría de los derechos de voto y las operaciones subsiguientes.

Por su parte, en el apartado 2 añade que la expresión operaciones de reestructuración incluirá, asimismo, la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad.

Aunque, lógicamente, no cabe establecer un absoluto paralelismo entre la Directiva 2008/7 y la Propuesta BICIS, en cuanto que se refieren a impuestos distintos, el impuesto sobre las aportaciones societarias, de un lado, y el Impuesto sobre Sociedades de otro, si interesa destacar que para la Directiva 2008/7, así como para la Directiva 2009/133, de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, así como del traslado de la sede social de una SE o SCE de un Estado miembro a otro, las operaciones de reestructuración se identifican por el hecho de que la contrapartida de la operación consiste, primordialmente, en títulos valores de la sociedad adquirente y, en su caso, sólo en una pequeña parte, en dinero.

En la Propuesta, sin embargo, no existe esta limitación para las operaciones de reorganización, por lo que cabría entender que la contraprestación de estas operaciones pudiera realizarse íntegramente en dinero, lo que, en nuestra opinión, le haría perder una de las características más destacadas de las operaciones de reestructuración, configurando, por ello, a las operaciones de reorganización como operaciones distintas a las denominadas operaciones de reestructuración en otras Directivas, como las antes mencionadas. A nuestro juicio, sería necesaria una definición del concepto de reestructuración preferiblemente a través de la descripción de sus notas características, lo que evitaría la discusión antes mencionada acerca de la naturaleza de aquellas operaciones de reorganización cuya contraprestación consista en dinero. Estamos de acuerdo, en cambio, con el criterio de la Comisión en cuanto a que la definición de estas operaciones mediante la elaboración de una lista de las mismas no sería un procedimiento adecuado por la dificultad de homologar los distintos tipos de operaciones contempladas en los diferentes Estados miembros.

En lo que al traslado de sede se refiere, la Propuesta lo incluye entre las operaciones de reestructuración cuando se realiza de un Estado miembro a otro Estado miembro, lo que implica que no da lugar a pérdidas o ganancias a efectos de determinar la base imponible consolidada. La Propuesta no exige, sin embargo, que, a los efectos indicados, se mantenga un establecimiento permanente en el Estado de salida para salvaguardar los derechos de gravamen del mismo, al objeto de que el gravamen quede diferido hasta el momento en que se produzca la salida los bienes integrantes del referido establecimiento permanente.

Como pone de manifiesto HERRERA MOLINA<sup>427</sup>, esta práctica es común a diversos países por lo que, en sentido estricto, suele hablarse de *impuestos de salida*<sup>428</sup> para designar la tributación de las plusvalías no realizadas (los bienes han aumentado de valor, pero no se han transmitido) con motivo del cambio de residencia. Tal mecanismo está previsto en el artículo 19 de la LIS, salvo que los activos de la sociedad queden afectos a un establecimiento permanente en España. Este precepto ha modificado el contenido del antiguo artículo 17 del TRLIS cuya compatibilidad con la libertad de establecimiento, según indicaba el mencionado autor, había sido cuestionada por la Comisión ante el Tribunal de Justicia.

En el caso “N”<sup>429</sup> el Tribunal considera que la restricción de la libertad de establecimiento se produce por tres vías: el devengo del impuesto en el momento del traslado, la exigencia de una presentar una declaración-liquidación con el consiguiente coste indirecto que supone su elaboración y la necesidad de aportar garantía para conseguir el aplazamiento.

Según la Sentencia de 9 de septiembre de 2006, las restricciones pueden estar justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario. Puesto que las plusvalías del mencionado asunto se habían generado en los Países Bajos antes del traslado de residencia, ese Estado tiene derecho a gravarlas, aunque al hacerlo desincentive el traslado de residencia. Sin embargo, tal medida no ha de ir más allá de lo necesario para conseguir su fin.

Pues bien, el Tribunal entiende proporcionado el anticipo del devengo del impuesto al momento del traslado de residencia, siempre que la eventual recaudación del impuesto “tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida”.

La obligación de presentar la declaración-liquidación en el momento del traslado también es proporcionada, pues “aunque hubiera sido posible liquidar sólo *a posteriori*, en la fecha de la enajenación de los títulos, la parte del impuesto correspondiente al Estado miembro de origen, ello no habría hecho que tal contribuyente contrajera obligaciones menos importantes.”

La exigencia de garantía para la concesión del aplazamiento se considera, en cambio, desproporcionada, pues las directivas de asistencia mutua en materia de intercambio de información y de recaudación suponen una protección suficiente del crédito tributario.

De ahí que los artículos 67 y 69 de la Ley 22/2013, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2014, hayan modificado los artículos 17 y 84 del TR de la LIS para introducir la previsión de que, tanto en el traslado de sede como en el caso de las

---

<sup>427</sup> P. M. HERRERA MOLINA, “Exit taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la Jurisprudencia del TJUE?, *Revista General de Derecho Europeo* nº 29, 2013.

<sup>428</sup> Sobre los impuestos de salida veáse también A. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, “Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario europeo a la luz de la legislación española” en *Crónica Tributaria* nº 125/2007, pp 49 a 76

<sup>429</sup> C-470/04, Sentencia de 7.09.2006



operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial, el pago de las deudas tributarias que resulten de la transferencia de elementos del activo a un Estado miembro de la Unión Europea quede aplazado, a solicitud del sujeto pasivo, hasta la fecha de transmisión a terceros de los elementos patrimoniales hasta entonces afectos a un establecimiento permanente en España. A tal efecto, la base imponible se determina por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor que tenía en la entidad transmitente o en la entidad que trasladó su sede social desde España a otro estado miembro de la Unión Europea, minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

Quedan, así, expuestos los elementos esenciales del traslado de la sede de dirección efectiva de una entidad residente en España a otro Estado miembro de la Unión Europea que no difiere, sustancialmente de lo previsto en el apartado uno del artículo 70 de la Propuesta, si bien con mayor precisión en el sentido de que los bienes afectos al establecimiento permanente en España continúan aplicando los valores que tenían antes del traslado y se establece la forma en que se determinará la base imponible cuando esos bienes dejen de estar afectos al Establecimiento permanente en España, para lo cual se recurre también, aunque de forma implícita, a la figura del establecimiento permanente ficticio, al considerar que los bienes dejan de estar afectos cuando se venden a terceros, lo que implica que no es necesaria la presencia física en España de los activos móviles que continúan afectos al establecimiento permanente español en tanto que la sociedad no los transmita a un tercero.

Una diferencia sustancial con lo previsto en la Propuesta se encuentra, sin embargo, en el hecho de que el diferimiento del gravamen, propio de la afectación al establecimiento permanente ficticio, se produce a instancias del propio sujeto pasivo, de lo que cabe inferir que, si no solicitase el aplazamiento, el gravamen se produciría, por lo que cabe pensar que la solicitud del aplazamiento lleva inherente la afectación de los bienes situados en dicho momento en España al referido establecimiento permanente. En la Propuesta, en cambio, la afectación de los activos al establecimiento permanente ficticio tiene carácter cautelar y sólo se produce en el supuesto previsto en el artículo 70.2, esto es, cuando con motivo de sucesivas transferencias de los activos afectos al establecimiento permanente de la sociedad que traslada su sede, se modifica sustancialmente el factor activos aplicable a efectos de la distribución de la BICIS y el Estado de la sede originaria se ve privado de su potestad tributaria sin compensación alguna, si bien esta solución no está exenta de crítica, como anteriormente hemos comentado.

Por último, hay que tener en cuenta que la Propuesta no contempla las consecuencias que pueda tener el traslado de sede en relación con las pérdidas anteriores a la entrada del grupo por lo que las reglas generales serán de aplicación en estos supuestos y, en consecuencia, en nuestra opinión, es bastante discutible que la entidad que traslada su sede a otro Estado miembro pueda compensar tales pérdidas con las bases imponibles que se le asignen en los ejercicios siguientes ya que, el principio general en la materia es

que las pérdidas incurridas con anterioridad a la entrada en el grupo son compensables de acuerdo con lo establecido en la normativa con arreglo a la cual se generaron.

Ello nos lleva a plantear la cuestión de si tales pérdidas pudieran ser deducidas a nivel del establecimiento permanente ficticio, es decir, en la parte de la base imponible que se le atribuya al mismo bajo las condiciones impuestas por la normativa conforme a la cual se generaron que, en tal caso, sería aplicable al establecimiento permanente. En opinión de JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>430</sup>, la clausura del establecimiento permanente ficticio podría servir a esta finalidad y, en consecuencia, posibilitar la compensación de tales pérdidas. Por nuestra parte, estando de acuerdo con este criterio, ya hemos manifestado anteriormente las dudas que nos surgen acerca del resultado de la imputación de bases imponibles a un establecimiento permanente ficticio en el que, en principio, no podría localizarse más que el resultado derivado de la aplicación del factor activos, si bien, como también indicábamos anteriormente, intentaremos analizar esta cuestión al abordar el capítulo dedicado a la aplicación de la fórmula de reparto.

#### **4. Reorganizaciones de empresas que comportan que uno o varios grupos, o dos o más miembros de un grupo, pasen a formar parte de otro grupo.**

El artículo 71.1 contempla, a los efectos exclusivos de la atribución de las pérdidas no compensadas, las reorganizaciones de empresas en las que, como resultado de las mismas, uno o varios grupos o dos o más miembros de un grupo pasan a formar parte de otro grupo, en cuyo caso toda pérdida no compensada del grupo o grupos anteriores se atribuirá a cada uno de los miembros de este grupo o grupos, de conformidad con los artículos 86 a 102, sobre la base de los factores aplicables al ejercicio fiscal en el que tenga lugar la reorganización de empresas, y se trasladará a los ejercicios siguientes.

No obstante, VAN der STREEK<sup>431</sup> se pregunta qué pérdidas son susceptibles de distribución entre los miembros del grupo llegando a la conclusión sumamente acertada, a nuestro juicio, de que sólo son susceptibles de distribución las pérdidas incurridas entre los miembros del grupo saliente y no las que tuvieran las entidades miembros del grupo adquirente que continúan con el régimen general que les resulte aplicable. Asimismo, se pregunta si lo previsto en el apartado uno del artículo 71 resulta aplicable a la reorganizaciones que afectan a dos o más grupos sin que ello conlleve la extinción o terminación de ninguno de esos dos grupos. En tal caso, si resultase el precepto se aplica también a estas situaciones, cabría pensar que cuando la reorganización implica que uno o varios grupos o dos o más miembros de un grupo pasan a formar parte de otro, las pérdidas no compensadas de los grupos participantes se atribuyen a cada uno de sus miembros, lo que el referido autor considera excesivo, siendo, a su juicio, preferible que las compañías que abandonan el grupo recuperen las pérdidas que les pudieran corresponder aplicándolas contra su cuota parte antes de su salida del grupo.

<sup>430</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p 127

<sup>431</sup> J. VAN DE STREEK., "Leaving a Group", cit., p. 63

No compartimos este criterio por cuanto que, como ya hemos indicado, la distribución de las pérdidas debería hacerse sólo entre los miembros del grupo que se extingue. El párrafo 26 del documento de la Comisión<sup>432</sup> avala este criterio al indicar que si un grupo con pérdidas es total o parcialmente adquirido por otro grupo como consecuencia de un canje de acciones, las pérdidas del mismo deben ser atribuidas a cada uno de sus miembros de acuerdo con la fórmula aplicable al tiempo de la reestructuración, por lo que se deben tratar como si el grupo adquirido hubiera quedado extinguido y aplicar, por tanto, el tratamiento correspondiente a las pérdidas anteriores a la consolidación.

De otra parte, señala JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>433</sup>, que la Propuesta no incluye reglas específicas para los casos en que, a través de una reorganización empresarial, por ejemplo, a través de la venta de sus acciones, uno de los miembros del grupo abandona el perímetro de consolidación sin integrarse en ningún otro grupo BICCIS, por lo que serán de aplicación las reglas generales en relación con la salida de miembros del grupo y, en consecuencia, las ganancias que se pongan de manifiesto con ocasión de la operación serán reconocidas y eventualmente gravadas de conformidad con las reglas aplicables a la operación en cuestión realizada frente a terceras partes.

Ahora bien, si un contribuyente sale del grupo, la base imponible consolidada se calculará de forma proporcional a los meses que estuvo en el grupo, lo que quiere decir que el hecho de que un contribuyente salga del grupo no se toma en cuenta hasta después de realizar la consolidación y el reparto de la base imponible entre los miembros del grupo, ya que así parece desprenderse de lo previsto en el artículo 88 que indica que cuando una sociedad abandona el grupo durante un ejercicio fiscal, su cuota parte se calculará proporcionalmente teniendo en cuenta el número de meses naturales del ejercicio durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo.

Asimismo, hemos de tener en cuenta que, si la operación por la cual una entidad sale del grupo se instrumenta a través de la enajenación de sus acciones, la exención prevista en el artículo 11 resultará aplicable, si bien se matizará, en su caso, con la regla prevista en el artículo 75 para el caso de que el miembro que abandona el grupo hubiera adquirido activos fijos no amortizables en régimen de *pool* mediante operaciones *intra* grupo durante los dos años anteriores a su salida, en cuyo caso la exención de las ganancias derivadas de la venta de acciones no se aplicará en el importe de las ganancias que no fueron reconocidas en la operación *intra* grupo, salvo que se pruebe que dicha operación estaba motivada por motivos comerciales válidos. Se trata, por tanto, una cláusula antiabuso que admite prueba en contrario basada en la existencia de un motivo económico válido,

Por ello y, a efectos de concretar más su aplicación, el tercer párrafo del artículo 75 previene que cuando el beneficiario efectivo de las acciones transmitidas sea un sujeto pasivo no residente o una persona que no tengan la condición de sujeto pasivo a los

---

<sup>432</sup> CCCTB/RD\002\doc\en, "Business reorganizations in the CCCTB", de 20.10.2010

<sup>433</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p. 128

efectos en la Propuesta, se considerará que el sujeto pasivo que tuviera en su poder los activos antes de la operación *intra* grupo ha recibido el valor de mercado del activo o activos en el momento de la transferencia minorado en su valor fiscal. Del contenido de este precepto, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS deduce, a nuestro juicio acertadamente, que el gravamen se produciría en todo caso, salvo prueba de la existencia de motivación económica válida, con lo que se evita que, a través de determinadas operaciones, como pueda ser la constitución de una nueva sociedad, se proceda a la venta de los activos fijos del grupo sin tributación como consecuencia de la aplicación de la exención de las ganancias derivadas de la venta de acciones.

Este criterio es diferente al del artículo 15. 1, a) de la Directiva 2009/133/CE, según el cual es la Administración quien debe probar, cuando pretenda negar la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o de una SCE de un Estado miembro a otro, que la operación tiene por objeto el fraude o la evasión fiscal.

En lo que se refiere a los efectos que la salida del grupo de uno de sus miembros conlleva como consecuencia de la venta de sus acciones, nos remitimos a lo indicado en el capítulo anterior de este trabajo en relación con la salida del grupo, así como a lo que más adelante indicaremos respecto de los efectos que, con carácter general, la terminación de un grupo produce en relación con la base imponible consolidada.

En cuanto a las bases imponibles negativas pendientes de compensación, la entidad que abandona el grupo no podrá hacer suyas las generadas durante los períodos en los que perteneció al mismo, si bien las generadas con anterioridad a su incorporación al grupo podrán ser compensadas por dicha entidad bajo las condiciones previstas en la normativa nacional conforme a la cual dichas pérdidas se originaron.

Finalmente, hay que indicar que en este tipo de reorganizaciones resultarán de aplicación las reglas previstas para la entrada y salida del grupo que analizamos en el capítulo VI.

## **5. Fusión de dos o más sujetos pasivos principales**

El apartado dos del artículo 71 se refiere a la fusión entre dos o más sujetos pasivos principales que se realice de conformidad con lo previsto en el artículo 2, letra a), incisos i) e ii) de la Directiva 2009/133/CE del Consejo al objeto de establecer que toda pérdida no compensada de un grupo se atribuirá a sus miembros, de conformidad con los artículos 86 a 102, sobre la base de los factores aplicables al ejercicio fiscal en el que tenga lugar la fusión y se trasladará a los ejercicios siguientes.

La Propuesta se remite al contenido de la Directiva de fusiones a los exclusivos efectos de limitar su aplicación a las operaciones de fusión definidas en su artículo 2, lo que, según JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>434</sup>, excluiría a las

---

<sup>434</sup>D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p. 131

operaciones realizadas entre sociedades residentes en un mismo Estado miembro. A nuestro juicio, sin embargo, ese no puede ser el propósito de la Propuesta en la medida en que pretende establecer las consecuencias que, en orden a la compensación de bases imponibles negativas se producen entre los sujetos pasivos principales, sin que de ello parezca que surja ningún problema cuando la absorbente y la absorbida sean residentes en un mismo Estado miembro. Por ello, en nuestra opinión, consideramos que han de entenderse incluidas en este precepto tanto las operaciones transfronterizas como las puramente domésticas, sin perjuicio del carácter internacional del grupo que los sujetos pasivos principales representan en su condición de sociedades dominantes de grupos internacionales.

En relación con el tratamiento fiscal de las pérdidas generadas en el grupo absorbido previamente a la operación, la reglas de la Propuesta son idénticas a las referidas anteriormente en relación con la adquisición de un grupo consolidado, por lo que las bases imponibles negativas serán repartidas entre los miembros supervivientes del grupo absorbido de acuerdo con la fórmula y factores aplicables en el año en que se realiza la operación, ya que así lo establece el último inciso del apartado 2 del artículo 71.

Como señala JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>435</sup>, en ambos casos, las reglas previstas en la Propuesta tratan de evitar las estructuras dirigidas a la compra de pérdidas fiscales para ser compensadas contra bases imponibles negativas generadas fuera del grupo en el que se originaron a través de operaciones de reorganización. Asimismo, se pretende salir al paso de posibles estructuras para situar pérdidas fiscales en jurisdicciones donde el tipo de gravamen sea más elevado al objeto de reducir la cuota final.

La Propuesta no establece, sin embargo, disposición alguna relativa al tratamiento de las posibles plusvalías o minusvalías que se puedan poner de manifiesto con la realización de estas operaciones, ni a los valores que, a efectos de su realización deben tenerse en cuenta ni, tampoco, a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarios que caracteriza a la sucesión universal propia de las operaciones de fusión. Al respecto, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>436</sup> opina que, en la medida en que estas cuestiones no se regulan en la Propuesta, resultarán de aplicación las disposiciones de la Directiva 2009/133/CE o de la normativa doméstica que resulte aplicable.

Por nuestra parte, pensamos que, como consecuencia de la fusión, el grupo de la sociedad absorbida se extingue necesariamente, sin perjuicio de que sus filiales se integren en el grupo de la absorbente de acuerdo con lo previsto en el artículo 38.2, es decir desde el momento mismo de la fusión, en la medida en que reúnan los umbrales del artículo 54, si bien éstos deben respetarse durante, al menos, nueve meses consecutivos.

---

<sup>435</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, *"Reorganizaciones empresariales en el proyecto..."* cit., p 132

<sup>436</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, *"Reorganizaciones empresariales en el proyecto..."* cit., p. 132

La cuestión que se plantea es si la plusvalía tácita inherente a los activos de la sociedad absorbida se entiende realizada en el contexto del régimen BICCIS o en el marco de la normativa nacional aplicable. Si se entiende que se realiza en el contexto del régimen BICCIS, que es lo lógico, a nuestro modo de ver, resultará aplicable lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 61, en cuya virtud se considerará que el inmovilizado continua afecto a un establecimiento permanente ficticio, del que ya hemos hablado; ahora bien, como el grupo absorbido se ha extinguido, la existencia de este establecimiento carece de sentido por cuanto que, aunque se vendan los activos afectos al mismo, la plusvalía de esas ventas no se va a poder integrar en la base consolidada del grupo en la medida en que dicho grupo se ha extinguido. Sólo entendiendo que dicho resultado se ha de integrar en la base imponible del grupo absorbente tendría sentido esta regla. Si, por el contrario, se considera que primero se extingue el grupo y luego se determinan las plusvalías aplicables, resultará aplicable lo previsto en la Directiva de fusiones o, en su caso, en la normativa nacional aplicable.

Por su parte, los párrafos 27 a 32 del documento de la Comisión sobre reorganizaciones<sup>437</sup> analizan estos aspectos y, en lo que se refiere a las plusvalías tácitas o reservas latentes, el apartado 30 indica que se deben seguir las reglas de entrada y salida del grupo, lo que implica que la neutralidad tributaria debe ser preservada y que ningún gravamen debe recaer sobre las plusvalías o minusvalías no realizadas en línea con el marco normativo aplicable a las compañías individuales que entran o salen de un grupo BICCIS, lo que abona la aplicación del criterio del establecimiento permanente ficticio como medio para evitar el gravamen de estas plusvalías de manera inmediata y en tanto no se realicen frente a terceros, sin perjuicio de que, como ya hemos dicho, en el caso de extinción del grupo la aplicación de esta regla parece que no conduce a ninguna parte.

Otra cuestión a señalar es que el artículo 71.2 limita su aplicación a las fusiones que reúnen los requisitos previstos en el artículo 2 de la Directiva 2009/133<sup>438</sup>, de lo que se desprende que no resultará aplicable en otros supuestos asimilados a la fusión contemplados en la normativa nacional del Estado del que el sujeto principal absorbido es residente, por lo que hemos de entender que en estos casos, por ejemplo, en un supuesto de disolución con cesión global del activo y pasivo al socio único o de fusión

---

<sup>437</sup> CCCTB/RD\002\doc\en, “Business reorganizations in the CCCTB”, de 20.10.2010

<sup>438</sup> Al respecto, el artículo 2 de la Directiva considera operaciones de fusión aquellas en las que:

- a) *una o varias sociedades transfieren a otra sociedad ya existente, como consecuencia del momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la otra sociedad y, en su caso, de una conversación el dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducir de su contabilidad.*
- b) *Dos sociedades, como consecuencia del momento de su disolución sin liquidación, transfieren a una sociedad hostil vida por ellas la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la otra sociedad y, en su caso, de una conversación el dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducir de su contabilidad.*
- c) *Una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio, activo y pasivo, a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos su capital social.*

inversa<sup>439</sup>, no se aplican las reglas previstas en la Propuesta y, por tanto, no se distribuyen las pérdidas pendientes de compensación entre los miembros del grupo que se extingue sobre la base de los factores aplicables al ejercicio fiscal en el que tenga lugar la fusión. Estos supuestos deben ser tratados conforme a las reglas generales aplicables a la terminación de un grupo. Lo mismo sucederá cuando la matriz de un grupo sea absorbida por una filial de otro grupo o por una sociedad que no esté acogida al régimen BICCIS.

No obstante, aún cuando el artículo 65 trata de la disolución de un grupo y el artículo 108.3 establece que la cuota parte del sujeto pasivo correspondiente al ejercicio en el que abandone un grupo se calculará proporcionalmente al número de meses naturales durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo, no figura en la Propuesta un precepto que establezca que el grupo termina cuando el sujeto pasivo principal se extingue, si bien del artículo 54.2 se extrae con claridad, a nuestro juicio, esta conclusión, por otra parte obvia, por cuanto que si la sociedad dominante desaparece las filiales inmediatas dejan de reunir los requisitos para estar en consolidación.

## **6. Terminación de un grupo**

Si un grupo se extingue, el ejercicio fiscal del grupo debe finalizar, según se establece en el primer inciso del artículo 65. La base imponible consolidada de ese ejercicio y todas las pérdidas no compensadas del grupo se asignarán a cada miembro del grupo de conformidad con los artículos 86 a 102 sobre la base de los factores de distribución aplicables al ejercicio en que se disuelva el grupo.

Por ello, la primera cuestión que se plantea es cuándo un grupo deja de existir a los efectos previstos en el artículo 65. Nada indica al respecto la Propuesta. La situación más evidente se produce cuando finaliza el plazo del ejercicio de la opción por la aplicación del régimen y el grupo decide no prorrogar su aplicación, según lo previsto en el artículo 105. Otra situación similar se produce cuando el grupo es adquirido por otro grupo, o bien por la matriz de otro grupo lo que le permite a esta última, a su vez, configurar un grupo más amplio, con lo cual el grupo adquirido se extingue si bien sus filiales se pueden integrar en el grupo adquirente para lo cual deberán reunir los requisitos de admisibilidad y ejercitar la opción por la aplicación del régimen BICCIS. En este caso, las filiales tendrán que liquidar la cuota consolidada que le corresponda dentro del grupo adquirido y, asimismo, consolidarán en el grupo adquirente desde su entrada en el mismo, todo ello condicionado a que la nueva matriz mantenga las condiciones requeridas para su consolidación durante, al menos, nueve meses.

---

<sup>439</sup> El artículo 76, 1, c) de la LIS considera también como fusión la operación por la que *“una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”* Por su parte la doctrina administrativa ha considerado que las operaciones de fusión inversa, es decir, aquellas en las que la sociedad matriz es absorbida por su filial, pueden ser consideradas asimismo operaciones de fusión a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial que, en nuestra opinión, aunque se siga llamando especial ha pasado a convertirse en general en cuanto que, para que no resulte aplicable, el sujeto pasivo ha de manifestarlo expresamente.

Cuando una filial deja al grupo, de acuerdo con el artículo 54, el grupo no termina por cuanto que la matriz y las restantes compañías siguen formando un grupo de acuerdo con el artículo 54. Si después de una o varias reorganizaciones la matriz del grupo es la única compañía que subsiste, el grupo debe considerarse extinguido.

Hay que tener en cuenta, además, que según lo previsto en el artículo 105.3 cuando un sujeto pasivo abandona un grupo o el grupo deja de existir, el sujeto o sujetos pasivos seguirán aplicando el régimen durante el tiempo que reste del periodo de vigencia. Este precepto no parece compatible con el artículo 56, según el cual un sujeto pasivo declarado insolvente o en proceso de liquidación deberá abandonar el grupo de forma inmediata. Tampoco parece del todo compatible con el artículo 88, según el cual cuando una sociedad abandone el grupo su cuota parte se calculará proporcionalmente teniendo en cuenta el número de meses naturales del ejercicio fiscal durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo. Pensemos, al respecto, en un grupo en el que a lo largo de un ejercicio fiscal uno de sus miembros se declara insolvente, otros salen del grupo y, finalmente, dentro del mismo ejercicio, la matriz es absorbida por otra entidad bien de un grupo BICIS o bien por una entidad que no está acogida a dicho régimen. ¿Cómo interpretar el alcance de lo previsto en el artículo 105.3 en este caso?

El principio de la salvaguardia del grupo nos parece importante, pues su creación comporta relevantes consecuencias y significativos cambios en el estatuto tributario de los sujetos pasivos que forman parte de un grupo que se tomarían a la ligera si esa estructura fiscal se pudiera desmontar de un plumazo, por lo que el tratamiento de los efectos de la terminación de un grupo requiere una regulación minuciosa y ordenada y no puede basarse en la interpretación de preceptos dispersos dictados para finalidades distintas.

Además, como la extinción de un grupo conlleva la finalización del ejercicio fiscal habrá que presentar la correspondiente declaración fiscal lo que, según lo previsto en el artículo 109.5, habrá que realizar dentro de los nueve meses siguientes, ya que no se establece ninguna regla específica para el caso de la terminación del grupo. Tampoco se establece un régimen especial de responsabilidad tributaria para estos casos que garantice el pago de las deudas resultantes de esa liquidación final que, en nuestra opinión, resulta absolutamente necesario.

El segundo inciso del artículo 65 contempla la distribución de las bases imponibles negativas entre los miembros del grupo si éste termina de acuerdo con la fórmula de reparto contemplada en los artículos 86 a 102, en función de los factores existentes al tiempo de la extinción del grupo. Este acuerdo es una excepción a la regla principal de que las pérdidas no se asignan a los miembros que dejan el grupo, según prevé el artículo 69.

El artículo 66 describe cómo las pérdidas generadas dentro de un grupo se distribuyen entre los miembros del grupo que es objeto de disolución. Al respecto, el referido precepto contempla tres situaciones distintas:



- a) Cuando el sujeto pasivo sigue aplicando el régimen BICIS como compañía individual, fuera de un grupo, las pérdidas se trasladan y compensan de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.
- b) Cuando el sujeto pasivo se integra en un nuevo grupo, las pérdidas se trasladan y se compensan en su cuota parte de ese nuevo grupo.
- c) Cuando el sujeto pasivo abandona el sistema BICIS, las pérdidas se trasladan y compensan de acuerdo con la ley nacional que le resulte aplicable.

¿Cómo se interpreta en este contexto el artículo 69 que establece que no se atribuirá ninguna pérdida al miembro que abandone al grupo? Sólo puede interpretarse, en nuestra opinión, como una regla general: la salida de una entidad de un grupo no da lugar a que se le atribuya ninguna pérdida; esta distribución de las pérdidas entre los miembros del grupo sólo procede cuando el grupo se extingue, si bien cuando hay una reorganización de las contempladas en el artículo 71 las pérdidas pendientes de compensación correspondientes a los sujetos pasivos que abandonan el grupo se distribuyen entre los restantes miembros del grupo. Como vemos una variada carta de situaciones cuya interpretación resultará sumamente difícil en la práctica.

Otra cuestión a tener en cuenta en la extinción de un grupo es si esta circunstancia comporta la integración en la base imponible consolidada de las eliminaciones pendientes de incorporar llevadas a cabo entre las sociedades del grupo que se extingue. En nuestro ordenamiento así resulta del artículo 71.1,a) de la LIS. Por su parte, el artículo 65.1 establece que los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.<sup>440</sup> Asimismo, el segundo párrafo del citado precepto añade un nuevo supuesto en el sentido de que los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal, en el periodo en que se produzca dicha exclusión.

Nada se establece en la Propuesta en relación con este asunto, es decir, el de la incorporación de las eliminaciones en su día realizadas como consecuencia de la consolidación, si bien esta consecuencia resulta de todo punto lógica, pues si como consecuencia de una transmisión *intra* grupo se eliminó el posible beneficio de la operación, que se habría obtenido de haberse realizado a valor de mercado y no haberse eliminado el beneficio, ello no quiere decir que tal ganancia haya quedado exenta, sino que, simplemente, ha quedado diferida hasta que se realice frente a terceros. Por tanto, sería muy positivo que esta consecuencia se incorporase a la Propuesta.

---

<sup>440</sup> Esta cuestión es examinada con detalle por J. RUIZ QUINTANILLA, I. PERDIGUERO LEJONACOTIA y L. MORENO VILLARRUBIA en "Régimen de consolidación fiscal", en la obra colectiva Impuesto sobre Sociedades, tomo III, dirigida por E. SANFRUTOS GAMBIN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, J. COBO DE GUZMAN PISON y J. RUIZ QUINTANILLA, pp.341 a 370. No obstante, hemos de advertir que en el antiguo artículo 71.3 del TRLIS se establecía esta obligación para el supuesto en que los resultados eliminados se realicen frente a terceros

## 7. Relación existente entre la Propuesta y la Directiva 2009/133

No quisiéramos terminar este capítulo sin abordar la cuestión de las relaciones existentes entre la Propuesta y la Directiva 2009/133/CE. Parece que una y otra disposición deberían ir de la mano y, sin embargo, no es así, dado que la Propuesta sólo contiene una referencia en el artículo 71.2, relativa a la posibilidad de distribuir las pérdidas pendientes de compensación cuando dos o más sujetos pasivos principales se fusionan entre los miembros de tales grupos.

No hay otra regulación distinta de esa, de lo que JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS<sup>441</sup> deduce que, puesto que las reglas contenidas en la Propuesta conllevan la no aplicación de las reglas previstas en la normativa nacional del impuesto sobre sociedades en los aspectos en que se yuxtapongan, se puede afirmar que las normas nacionales de transposición de la Directiva de fusiones no serán aplicables en el ámbito de la BICCIS en la mayoría de ocasiones en que se produzca una operación de reorganización empresarial en que intervenga una sociedad o un grupo de sociedades que haya optado por la aplicación de las reglas comunes. Ello no impide, sin embargo, que la Directiva 2009/133 se aplique a nivel individual, a efectos de determinar la base imponible individual cuando una sociedad miembro del grupo absorbe a una entidad fuera del grupo o viceversa, ya que carece de lógica que la Propuesta excluya la aplicación de la Directiva 90/133 a las operaciones contempladas en la misma aunque, por la exclusión de la normativa nacional del impuesto de sociedades que su artículo 6.6 comporta, pensamos que las entidades en régimen de BICCIS tendrán que aplicar la Directiva 2009/133 de forma directa.

Por ello, pensamos que una remisión a la aplicación directa de la Directiva 2009/133 resultaría conveniente para clarificar de forma definitiva esta cuestión. No obstante, interesa examinar las razones por las que no se contempla, con la excepción mencionada, la aplicación de la Directiva de fusiones en el ámbito de la Propuesta BICCIS.

Lo primero que tenemos que advertir que es que la definición de las operaciones contempladas en la Directiva 2009/133 no coincide plenamente con la aplicable en los Estados miembros que, al transponer dicha directiva al ordenamiento interno han ampliado considerablemente, en algunos casos, su ámbito de aplicación para comprender otras operaciones distintas<sup>442</sup> o asimiladas a las contempladas en la Directiva, aunque con características propias.

Tampoco coinciden los requisitos previstos en artículo 3 para aplicar la Directiva de fusiones con los previstos en el artículo 2 de la Propuesta. A estos efectos, es llamativo que la Directiva exija que la sociedad esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la Parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos, mientras que, según lo previsto en

<sup>441</sup> D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, "Reorganizaciones empresariales en el proyecto..." cit., p.124

<sup>442</sup> Es el caso en nuestro ordenamiento de la denominada escisión parcial financiera contempla la en el artículo 76. 2. 1º, c), y otra serie de operaciones a las que la doctrina administrativa ha ido asimilando a las contempladas en el referido artículo 76 de la LIS, antiguo artículo 83 del TRLIS..

el artículo 2.1, b) de la Propuesta, es suficiente que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos de sociedades enumerados en el anexo 2 o a un impuesto similar establecido anteriormente, de lo que se infiere que no sería impedimento para aplicar el escueto régimen de reorganizaciones previsto en la Propuesta el hecho de que las entidades del grupo a las que la reorganización se refiere estuvieran sujetas y exentas.

Aunque uno y otro régimen coinciden en su objetivo principal, eliminar los obstáculos o distorsiones que suponen para las empresas las disposiciones de carácter fiscal en la medida que penalizan las operaciones de reestructuración o imponen excesivas cargas a las empresas que dificultan su actividad transfronteriza, la Directiva de fusiones establece, como una de sus premisas, el régimen de diferimiento, hasta su realización efectiva, de la tributación de plusvalías correspondientes a los bienes aportados, al tiempo que garantiza su gravamen ulterior por parte del Estado miembro de la sociedad transmitente en el momento de su realización. La Propuesta, aun cuando tiende a un objetivo similar, evitar las cargas que la normativa tributaria conlleva y que se produzcan en el seno de un grupo multinacional acogido al régimen BICCIS, no menciona esta finalidad de garantizar el gravamen ulterior en su Exposición de Motivos, sino que establece cláusulas puntuales anti abuso, como la del artículo 75, cuya aplicación, según ya hemos visto, es muy dudosa.

El apartado 1 del artículo 4 de la Directiva de fusiones establece que la fusión, escisión o escisión parcial no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de y de pasivos transferidos y su valor fiscal, si bien para ello el apartado 2 del mismo precepto exige que la sociedad beneficiaria calcule las nuevas amortizaciones y las plusvalías y minusvalías correspondientes a los elementos del activo y del pasivo transferidos en las mismas condiciones en que lo habrían hecho la sociedad o sociedades transmitentes si no se hubiera llevado a efecto la fusión, escisión o escisión parcial.

Aún cuando el artículo 70.1 de la Propuesta establece una previsión similar para las operaciones de reorganización de un grupo o el traslado del domicilio social de un sujeto miembro de un grupo, de lo previsto en el artículo 59.3 no podemos deducir, como ya indicamos anteriormente, que de la mera exigencia de la aplicación de un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones *intra* grupo se desprenda con claridad la obligación de aplicar los mismos valores fiscales que el artículo 4.2 de la Directiva de fusiones establece.

Por último, mientras que el artículo 15.1,a) de la Directiva de fusiones faculta, aunque sólo en circunstancias excepcionales y de manera proporcionada, según ha declarado la Jurisprudencia del TJUE<sup>443</sup>, a los Estados miembros a negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la Directiva o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando la operación tenga como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, el artículo 80.1 de la Propuesta sólo habilita a los Estados a no reconocer, a efectos del cálculo de la base imponible, las

---

<sup>443</sup> Asunto Leur Bloem, Sentencia TJUE de 17 de julio de 1997

operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos. No obstante, en este punto hay que poner de manifiesto que, mientras que la Directiva de fusiones se aplica operación por operación, la Propuesta aborda el tratamiento en el impuesto de sociedades durante el periodo de vigencia de la opción por la aplicación de la base imponible consolidada de todas las entidades que integran el grupo BICCIS, lo que pone de manifiesto que, aun cuando los objetivos de una y otra disposición sean parcialmente coincidentes, el ámbito de aplicación de una y otra difiere sensiblemente, según acabamos de indicar.

Otro aspecto en el que hay sustanciales diferencias es el ámbito territorial<sup>444</sup> de una y otra regulación. Mientras que la Directiva de fusiones<sup>445</sup> limita su ámbito de aplicación a las sociedades cuyo domicilio fiscal se encuentre en un Estado miembro, la Propuesta<sup>446</sup> extiende su ámbito de aplicación tanto a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro, como a las sociedades constituidas con arreglo a la normativa de un tercer país siempre que reúnan los requisitos previstos en el artículo 2.2<sup>447</sup>, si bien en cuanto a estas últimas la aplicación de la Propuesta comporta la sujeción al impuesto de sociedades de la totalidad de la renta que obtengan a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado miembro.

Esa mayor amplitud del ámbito territorial de la Propuesta se ve, sin embargo, matizada por el objetivo más reducido al limitarse a eliminar los resultados derivados de las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, lo que implica que, como hemos visto a lo largo del presente capítulo, si una entidad o, incluso un grupo, dejan de aplicar el régimen BICCIS o salen de un grupo para entrar en otro, no hay solución de continuidad entre un grupo y otro y esto es precisamente lo que hace, en nuestra opinión, que no resulte necesario hacer mayores referencias a la aplicación de la Directiva de fusiones en el marco de la Propuesta.

En efecto, las operaciones contempladas en la Directiva de fusiones, con excepción del traslado de sede y las reorganizaciones dentro del mismo grupo, comportan para las empresas que las realizan la salida del grupo BICCIS al que pertenezcan, por lo que, en tal caso, si salen del grupo, podrían aplicar el régimen de la Directiva de fusiones antes de entrar en un nuevo grupo. De esta forma, se conseguirían ambos objetivos a un tiempo, no gravar las plusvalías derivadas de la realización de una operación de reestructuración acogida al régimen especial y extender el ámbito de ese diferimiento a los socios de la entidad transmitente y posibilitar la aplicación de la Propuesta, y es que no cabe pensar que una y otra regulación persigan objetivos que exijan elegir entre una y otra, cuando el objetivo de las mismas es eliminar los obstáculos que la normativa tributaria comporta para las grandes empresas en la mayor medida posible. De ahí que, aún cuando resulta necesaria una mayor precisión en esta materia, no parece que, a la

---

<sup>444</sup> Sobre el ámbito territorial de la BICCIS véase M. LANG "The Principle of Territoriality and its implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base" en *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2012-09

<sup>445</sup> Artículo 3, b)

<sup>446</sup> Artículo 2

<sup>447</sup> Que la sociedad adopte una forma similar a una de las enumeradas en el anexo I y que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II.

vista de las diferencias apuntadas, se debiera establecer con toda precisión las interrelaciones entre una y otra normativa, cuestión que, en nuestra opinión, podría realizarse, a modo de orientación, en la Exposición de Motivos de la Propuesta.

## **8. Conclusiones**

La regulación de las operaciones de reorganización empresarial tiene gran importancia en cuanto que comporta la transferencia de activos relevantes o la entrada y salida de entidades dentro de un grupo o de un grupo a otro que, incluso, pueden determinar la extinción de un grupo, lo que se produciría si el sujeto pasivo principal fuera absorbido por otra entidad, de ahí que el ámbito de la reorganización pueda trascender del ámbito del propio grupo.

Este capítulo está, por ello, vinculado al capítulo VI dedicado a los aspectos relevantes en la entrada o salida de un grupo, pues toda entrada o salida de un grupo comporta una suerte de reorganización. El concepto de reorganización no se define por lo que es difícil, en principio, determinar con exactitud cuándo se pueden aplicar las reglas previstas en el capítulo XI de la Propuesta que, en principio, parece más flexible que la Directiva 2009/133 en cuanto que no establece el principio de diferimiento como base para la aplicación del régimen sino que, simplemente se limita a determinar que las reorganizaciones de entidades dentro del mismo grupo no darán lugar a pérdidas y ganancias, lo que plantea la cuestión de qué ocurre con las reorganizaciones que se lleven a cabo entre entidades que no pertenezcan al mismo grupo o entre entidades de un grupo y otras no acogidas al régimen BICCIS, sean o no entidades europeas.

La ausencia de gravamen en las operaciones *intra* grupo como consecuencia de su eliminación, según establece el artículo 59, hace que la definición de las mismas sólo resulte relevante a efectos de establecer reglas específicas en materia de compensación de pérdidas que permitan, en ciertos casos, la distribución de las pérdidas generadas en el seno de un grupo entre sus miembros. Por el contrario, cuando la reorganización afecta a dos o más grupos no se aplica la eliminación de resultados prevista en el artículo 59, por lo que el resultado de estas transferencias se deberá determinar de conformidad con las normas previstas en el capítulo IV de la Propuesta a efectos del cálculo de la base imponible, de acuerdo con el principio de configuración del grupo BICCIS como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades “europeo”<sup>448</sup>.

En lo que se refiere a las reorganizaciones que se lleven a cabo con entidades europeas que no tributen en régimen BICCIS, pensamos que la Directiva de fusiones podría ser aplicable de forma directa en lo que se refiere al sujeto miembro del grupo que participa en la reorganización y mediante la aplicación de la normativa nacional para los sujetos ajenos al grupo.

---

<sup>448</sup> Creemos que habría que darle alguna denominación propia, ya que se habla del Impuesto sobre Sociedades español, francés, alemán...

La exclusión de la normativa nacional para los sujetos acogidos a la BICCIIS puede, en nuestra opinión, dejar sin cobertura normativa a las operaciones de reorganización realizadas con entidades de terceros países a las que, aun cuando no les resulta aplicable la Directiva 2009/133, podría resultarles de aplicación, si no estuvieran sujetas a la Propuesta, la normativa nacional que, en lo que a España se refiere ha hecho una transposición de la Directiva que comporta la aplicación del régimen a operaciones realizadas fuera de la Unión Europea siempre que las operaciones tengan características similares a las contempladas en la normativa nacional.

El panorama se presenta, pues, algo confuso por cuanto que la Propuesta, en el estado actual de su elaboración, parece que sólo presta atención a las operaciones que se realizan en el contexto de la misma, sin tener en cuenta que los sujetos miembros del grupo pueden relacionarse con otras entidades europeas que no tributen en régimen de grupo o con entidades no europeas por lo que hay aquí un déficit de regulación de la Propuesta muy difícil de subsanar, por otra parte, por cuanto que el ámbito de la Propuesta, por definición, sólo puede circunscribirse a la regulación de las operaciones contempladas dentro de la misma.

Para finalizar, otro aspecto también necesitado de atención es el del tratamiento de las operaciones entre los distintos grupos, pues la eliminación del resultado de las operaciones realizadas dentro del propio grupo reclama la regulación de la entrada y salida del grupo de los activos y pasivos afectados por estas operaciones así como la incorporación de los resultados en su día eliminados, lo que no hemos visto que se establezca con claridad.

## **CAPÍTULO IX. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN**

### **1. Planteamiento**

Como hemos comentado en anteriores capítulos, el objetivo de la Propuesta presentada por la Comisión en 2011 es uno e indisoluble, el establecimiento de una base imponible consolidada común de los grupos que se acojan al régimen de la Propuesta.

Por ello, no tiene por finalidad llevar a cabo la armonización general de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea y la prueba de ello es que el régimen contenido en la misma es de aplicación facultativa, sólo para las empresas que se acojan al mismo y reúnan los requisitos para ello. Si el objetivo fuera la armonización de las reglas para determinar la base imponible de forma similar a como se ha llevado a cabo en el IVA, la aplicación del régimen sería obligatoria, pues evidente que no se pretende la armonización si sólo aplican el régimen aquellas entidades a las que su aplicación les resulta más conveniente que la que resultaría de la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en su Estado de residencia.

De ahí que el carácter facultativo de la aplicación del régimen constituya uno de los elementos caracterizadores de la Propuesta que necesita, para que esta posibilidad de opción exista, que los regímenes nacionales coexistan con el de la Propuesta.

Por tanto, pensamos que, a tenor de la finalidad que persigue, según reconoce en la Exposición de Motivos del texto, posibilitar la compensación transfronteriza de las pérdidas en los grupos de empresas y reducir los costes de cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades, mediante la eliminación de los precios de transferencia entre las empresas incluidas en los grupos acogidos a la Propuesta y la aplicación del sistema de ventanilla única, la posibilidad de implantar el régimen en dos etapas, de forma que, primero, se armonizase la base imponible y posteriormente se procediese a implantar la consolidación fiscal, no sería compatible con el texto presentado por la Comisión, ni con los objetivos perseguidos con este proyecto, los cuales están absolutamente ligados a la implantación de la consolidación.

La evidencia de esta conclusión, a la que habíamos llegado antes de que se diera a conocer el plan de acción de la Comisión para conseguir un sistema tributario justo y eficiente en la Unión Europea de 17 de junio de 2015, se ha visto corroborada por el anuncio de la Comisión contenido en la Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo<sup>449</sup> que contiene dicho plan en la que se anuncia la revisión del contenido de la Propuesta y de los objetivos perseguidos por la misma, de forma que resulte prioritario llevar a cabo en una primera etapa la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades en la Unión Europea, para lo cual se prevé que su aplicación será obligatoria y, en una segunda etapa, se lleve a cabo la aprobación del mecanismo de consolidación fiscal.

En nuestra opinión, este anuncio pone de manifiesto la imposibilidad de conseguir la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades por medio de la aplicación facultativa de su contenido por lo que, para llevar a cabo una aprobación por etapas, se requiere que la base imponible armonizada común se implante de forma obligatoria y, en nuestra opinión, como ya hemos comentado anteriormente, que esta implantación obligatoria sea lo más amplia posible, es decir que afecte al mayor número de sujetos posible. Ahora bien, como el diseño de esa revisión no se conoce más que en sus líneas más generales, debemos ceñirnos en este capítulo a examinar el contenido de la actual Propuesta por cuanto que éste es el objetivo de nuestro trabajo y porque, en definitiva, la Comisión pretende que se apruebe el mecanismo de consolidación fiscal a nivel europeo más adelante.

De ahí que pensemos que el capítulo que desarrollamos a continuación atañe al núcleo de la Propuesta, tal y como actualmente se conoce ya que, si no se consolidaran las bases imponibles de los miembros del grupo, el ambicioso proyecto de la Comisión, tal como ha sido concebido, no se conseguiría. De ahí que las cuestiones concernientes a esta materia sean muy relevantes en el contexto del trabajo que estamos realizando pues las soluciones que se adopten en materia de consolidación, pueden afectar al

---

<sup>449</sup> COM (2015) 302 final

cumplimiento de los objetivos de la Propuesta en mayor medida que las contenidas en otras áreas del proyecto.

Pese al carácter nuclear de esta materia, la Propuesta es muy parca al respecto, pues sólo le dedica un capítulo, el IX, “Consolidación”, comprensivo de los artículos 54 a 60, ambos inclusive, de los cuales, los artículos 54, 55, 56 y 58 atañen a la forma de configuración del grupo, por lo que sólo los artículos 57, 59 y 60 afectan a los aspectos tributarios vinculados a la consolidación de las bases imponibles de las sociedades del grupo.

En este contexto, a nuestro juicio, los aspectos más relevantes que contiene la Propuesta afectan a la eliminación de las operaciones *intra* grupo y al procedimiento para llevar a cabo estas eliminaciones, así como al hecho de que la consolidación es el elemento que propicia la distribución de la base imponible consolidada del grupo entre sus miembros.

De hecho, esta cuestión es esencial pues afecta a otro de los aspectos fundamentales de la Propuesta, la aplicación de la fórmula de reparto para distribuir la base imponible consolidada común entre los miembros del grupo, según lo previsto en el artículo 86, dado que a la base imponible así distribuida a cada uno de los miembros del grupo se le aplican los tipos impositivos vigentes en cada uno de los Estados miembros, con lo que la Comisión confía en que, por este procedimiento, se consiga la armonización de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea.

A este respecto, el documento de trabajo de la Comisión WP057<sup>450</sup> reconoce que algunos de los principales beneficios del proyecto pueden llegar de la mano de la consolidación, por la cual se crearía un área muy atractiva para hacer negocios en Europa lo que podría contribuir a generar unas bases tributarias estables en un entorno competitivo internacional<sup>451</sup>.

Finalmente, la consolidación permite poner en valor el concepto de grupo como unidad económica y presentar un resultado tributario único propio del grupo aunque, a efectos de su gravamen por los Estados miembros ese resultado común se distribuya entre sus miembros.

Por tanto, no sólo los beneficios más importantes de la Propuesta, sino también los principales aspectos técnicos de la misma se derivan de la consolidación, por lo que si la Propuesta que, finalmente, se llegase a aprobar prescindiera de algunos de ellos, de forma que no fuera de aplicación opcional y no comportara la consolidación y ulterior distribución del resultado consolidado entre los miembros del grupo para su gravamen en cada uno de los Estados miembros aplicando sus tipos de gravamen, la Propuesta no sería la misma ya que habría prescindido de sus elementos nucleares o signos distintivos.

Como la base imponible de las entidades del grupo se determina de forma independiente de su resultado contable, la base imponible consolidada tampoco guarda conexión con el

---

<sup>450</sup> CCCTB/WP057annotated\doc\en, “CCCTB: possible elements of a technical outline”, p. 21

<sup>451</sup> Según el documento con anotaciones de la Comisión, solo dos Estados miembros, no se especifica cuales, manifestaron una posición política contraria a la consolidación,



resultado contable consolidado, de ahí que consideremos necesario hacer un análisis somero de la contabilización del impuesto sobre sociedades en las entidades que apliquen la BICCCIS, por cuanto que surgirán diferencias temporarias tanto a nivel de las bases imponibles respectivas de las entidades miembros del grupo como entre la base consolidada y la BICCCIS.

Finalmente, para completar el análisis de la consolidación, interesa hacer referencia a las operaciones realizadas con las entidades asociadas que, aún cuando no se incluyen en el perímetro de la consolidación, en las operaciones que realicen con las entidades miembros del grupo tienen que aplicar precios de transferencia, por lo que resulta oportuno hacer referencia a este aspecto después de examinar el tratamiento aplicable a las operaciones realizadas entre las entidades del grupo en las que estas reglas de valoración no se aplican por cuanto que son objeto de eliminación.

## **2. Método de consolidación**

El apartado primero del artículo 57, dedicado al alcance de la consolidación, se limita a señalar que *“se consolidarán las bases imponibles de los miembros de un grupo”*.

No indica qué procedimiento hay que seguir para ello ni qué método de consolidación hay que aplicar a diferencia de lo previsto en los artículos 62 y 72 de la LIS, en los que se indica cómo debe llevarse a cabo la consolidación y el método que hay que emplear.

El documento de trabajo de la Comisión WP/053<sup>452</sup>, en su párrafo 29, era mucho más preciso a este respecto que el texto de la Propuesta, al indicar que la base imponible del grupo debería ser la suma algebraica de las siguientes partidas:

- Las bases imponibles de todas las compañías del grupo, tanto de la matriz como de sus filiales.
- Las eliminaciones de las pérdidas y ganancias obtenidas en operaciones intragrupo.
- La incorporación<sup>453</sup> de los beneficios y pérdidas eliminados anteriormente eliminados.
- Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Por su parte, el párrafo 30 señalaba que los beneficios y pérdidas anteriormente eliminados deberían de ser incorporados solamente cuando fueran realizados frente a terceros.

No difería, pues, sustancialmente, este planteamiento inicial del subgrupo de trabajo de la Comisión del procedimiento a seguir para realizar la consolidación previsto en el artículo 62 de la LIS según el cual para determinar la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

---

<sup>452</sup> “An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on group taxation (SG5-05 & 06 February 2007)

<sup>453</sup> “recapture”

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25.
- e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de dicha ley.
- f) La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67.

En cuanto al método de consolidación aplicable, el apartado 1 del artículo 72 de la LIS, dedicado a las obligaciones de información, dispone que *“La entidad representante del grupo fiscal deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las entidades que integran el grupo fiscal”*.

No obstante, en lo que se refiere al método de consolidación a seguir por las entidades integradas en el grupo, de los documentos de trabajo de la Comisión, así como de lo previsto en el artículo 54.2, a) de la Propuesta cuando dice que *“una vez que se alcance el umbral relativo a los derechos de voto en lo que respecta a las filiales intermedias y a las subfiliales, se considerará que la sociedad matriz posee el 100% de esos derechos”*, se concluye con claridad, aunque no se indique de forma expresa, que los grupos acogidos a la Propuesta deben aplicar, necesariamente, el método de integración global para llevar a cabo la consolidación.

El principio *“all in or all out”*, del que se desprende que en la consolidación fiscal se integran la totalidad de las bases imponibles de las sociedades que componen el grupo, resalta el concepto del grupo como unidad económica y, por ello, comporta la integración de la totalidad de las bases imponibles de los sujetos que integran esa unidad.

Ahora bien, a diferencia del ordenamiento español en el que el concepto de grupo como unidad económica determina que el grupo fiscal sea el único sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades<sup>454</sup> y no cada una de las entidades miembros del mismo, en la Propuesta todas las sociedades que integran el grupo siguen siendo sujetos pasivos del impuesto de sociedades, aun cuando la sociedad dominante o el resto de entidades mencionadas en el artículo 4 (6) de la Propuesta sean designadas como sujeto pasivo principal.

Aunque hay que resaltar esta diferencia, pensamos que, en el contexto de la regulación contenida en la Propuesta, no podría ser de otra manera, ya que las entidades miembros del grupo son sujetos pasivos del Impuesto en su Estado de residencia al objeto de

---

<sup>454</sup> El artículo 56 de la LIS señala que *“el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente”*.

determinar la deuda tributaria resultante del mismo una vez atribuida la base imponible resultante de la aplicación de la fórmula de reparto<sup>455</sup>. Aún con todo, la condición de sujeto pasivo de un impuesto se predica respecto de la Administración con la que ese sujeto se relaciona por causa de esta condición de sujeto pasivo y aquí es donde, a nuestro juicio, surge una de las cuestiones más vidriosas desde el punto vista procedimental.

En efecto, el artículo 7 determina que cuando una sociedad cumpla los requisitos de admisibilidad y opte por aplicar el régimen previsto en la Propuesta, dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales en materia del Impuesto sobre Sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la misma, salvo que se especifique lo contrario. Por tanto, resulta difícil ser sujeto pasivo sin estar adscrito, de forma precisa, a una Administración tributaria ante la cual ejercitar los derechos y obligaciones derivados de esa condición de sujeto pasivo del Impuesto<sup>456</sup>.

En todo caso, aunque se aplique el método de integración global a efectos contables, se trata de una integración meramente fiscal a efectos de determinar la base imponible consolidada común que será desagregada, una vez aplicada la fórmula de reparto, en bases imponibles individuales a las que se aplicará el tipo de gravamen nacional que les corresponda en función de su residencia.

Los párrafos 85 y 86 del documento WP057<sup>457</sup> hacen referencia a esta cuestión al indicar que el principio general del que se parte es que la consolidación es obligatoria para todas las compañías que han optado por la aplicación de la BICCIS y tengan filiales que reúnan los requisitos previstos en la Propuesta o cuenten con establecimientos permanentes en la Unión Europea.

No obstante, pensamos que esta integración global a efectos contables, al menos en nuestro ordenamiento, podría no llegar a aplicarse si la sociedad dominante del grupo estuviera, a su vez, participada en más del 50% por otra sociedad residente en la Unión Europea que, por no tener el control del 75% no reuniría los requisitos para formar parte del grupo BICCIS. Si esto sucediera en España, a la luz de lo previsto en el artículo 43 del Código de Comercio, la sociedad dominante del grupo estaría dispensada de consolidar si se cumpliesen las circunstancias previstas en el referido precepto.

Asimismo, el documento de la Comisión advierte que la consolidación alcanza a la totalidad de la base imponible de todos los contribuyentes del grupo. En otras palabras, la consolidación implica la integración del 100% de las bases imponibles de todas las

---

<sup>455</sup> Es interesante, sin embargo, señalar que, según el párrafo 9 del CCCTB/WP035\doc\en, "CCCTB: *Issues related to group taxation*" reunión del grupo de trabajo de 1 de junio de 2006, cuando en un grupo BICCIS haya varias entidades que sean residentes en el mismo Estado miembro, sería facultad de dicho Estado decidir si pueden realizar el pago del Impuesto de forma agrupada. Esta posibilidad no se ha incorporado a la Propuesta, en nuestra opinión, de forma lógica, pues si es competencia de cada uno de los Estados miembros no procedería su regulación en la Propuesta; no obstante, no deja de ser una cuestión interesante que suscitaría otra, también de gran interés, relativa al tratamiento de los subgrupos nacionales en el contexto de la BICCIS y, que, sin duda, podría de ser utilidad para resolver las cuestiones procedimentales.

<sup>456</sup> Sobre esta cuestión véase C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA "Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades" en *Crónica Tributaria Boletín* 6/2013.

<sup>457</sup> Doc. cit. p. 21

entidades que pertenecen al grupo y, al efecto, en nota a pie de página con el n° 30, figura el siguiente ejemplo: Si una compañía tiene el 95% de una filial debe consolidar el 100%. No hay, parece, necesidad de compensar a los socios minoritarios porque todos los miembros del grupo reciben ventajas e inconvenientes recíprocos. El sistema BICCIS difiere, por ello, del sistema “*group relief*” en el que la compensación resulta necesaria cuando un miembro del grupo cede sus pérdidas a otra entidad que reclama la devolución de impuestos.

De lo expuesto se desprende la obligatoriedad de consolidar el 100% de las bases imponibles de la totalidad de las sociedades o establecimientos permanentes que integran el grupo sin que procedan compensaciones a los socios minoritarios tanto si la entidad del grupo en la que participan obtiene beneficios, como si obtiene pérdidas.

Una situación, a nuestro juicio de gran interés, se produce en el caso de que alguna de las sociedades del grupo participe en una sociedad que tenga la consideración de transparente en el Estado miembro en el que dicha sociedad esté situada. En estos casos, el sujeto pasivo que posea una participación en ella incluirá en su base imponible, la parte que le corresponda de las rentas de esta entidad, las cuales se determinarán según lo previsto en la Propuesta. Así resulta de lo previsto en el artículo 84 de la Propuesta.

De esta forma, se integran en la base imponible de la sociedad que ostente esa participación las rentas, tanto positivas como negativas, generadas por sociedades que no pertenecen al grupo, siempre que, según la normativa del Estado en el que sean residentes, tengan la condición de transparentes. Al respecto, la Propuesta no contiene una definición de cuando una sociedad se considera transparente, si bien del artículo 85 se desprende que, por este procedimiento, pueden integrarse en la consolidación las rentas de las filiales transparentes situadas en terceros países, sin otro requisito distinto de que, en tales casos, su condición o no de transparente se determine con arreglo a la normativa del Estado miembro del sujeto pasivo del grupo que ostente esa participación y, en el caso de que en esa sociedad transparente participen dos o más miembros del grupo, el tratamiento aplicable se determinará de común acuerdo entre ellos o, en su defecto, por decisión de la autoridad tributaria principal.

Teniendo en cuenta que en Estados Unidos y en otros países de gran peso económico esta condición se puede obtener por el mero ejercicio de la opción por la aplicación del régimen de transparencia fiscal, esta posibilidad se convierte en una fórmula para extender el ámbito de la base imponible consolidada a sociedades residentes en esos países por lo que el ámbito de la BICCIS se extendería considerablemente. Dada la importancia de esta cuestión que, en nuestra opinión, puede afectar, en gran medida a la consolidación, consideramos oportuno mencionarla en este capítulo para tenerla presente y desarrollarla con más detalle en otro capítulo.

### **3. Homogeneización de las bases imponibles de las sociedades miembros del grupo objeto de consolidación**

Como señala GONZALO ANGULO en el prólogo del Manual de consolidación de estados financieros<sup>458</sup> entre los temas más importantes de la teoría y la técnica de consolidación están, sin duda, los que se refieren a la homogeneización de la información a consolidar, las eliminaciones de resultados por transacciones intragrupo y la conversión de los estados en moneda distinta de la funcional, si bien, añade también, que el problema más resbaladizo o más huidizo, por los avances y retrocesos que se van dando a lo largo del tiempo, es el relativo a la delimitación de la entidad consolidada.

Tres enfoques son los que han servido, según indica el autor citado, para delimitar el grupo a consolidar, según la característica que permite afirmar la existencia de una unidad económica: la participación, el control y la unidad de decisión. Formar el grupo con la matriz y sus participaciones mayoritarias es, no cabe duda, una forma sencilla de resolver el problema de delimitación de la unidad económica, si bien el enfoque de la participación no capta las unidades económicas que, formadas por matriz y filiales, operan en los mercados de bienes y servicios como una sola entidad puesto que participar en otra sociedad no es la única forma de conseguir que se pliegue a los deseos de la inversora. Por ello, desde la segunda mitad del siglo XX se ha desarrollado el concepto de control como enfoque para determinar las unidades económicas que se han de integrar en el grupo.

En el ámbito tributario la consolidación descansa, sin embargo, en la mayoría de los países de nuestro entorno en el enfoque de la participación, de más fácil control que, además, unido a la exigencia de un porcentaje de participación elevado da estabilidad al régimen concebido, por lo general, como voluntario, a diferencia de la consolidación contable, de carácter obligatorio ya que se considera que la información agregada de los resultados de la unidad económica que conforma el grupo es necesaria para el buen funcionamiento del tráfico mercantil<sup>459</sup>.

Por ello, la consolidación fiscal no parte del balance consolidado, por cuanto que no todas las entidades que integran el grupo mercantil forman parte del grupo fiscal que tiene sus propias reglas de integración. En la normativa española, en la que el resultado fiscal parte del resultado contable aunque, a continuación, se realicen ajustes fiscales, positivos y negativos, para tener en cuenta lo previsto en la normativa tributaria, tampoco el balance consolidado mercantil coincide con la base imponible consolidada.

---

<sup>458</sup> “Manual de consolidación de estados financieros. Análisis práctico de las normas de consolidación españolas” obra colectiva dirigida por J.M. LABEAGA AZCON e I. GUTIERREZ GILSANZ, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Secretaría General Técnica, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

<sup>459</sup> Sin perjuicio de que en el primer párrafo del prólogo de la obra antes citada GONZALO ANGULO reconoce que “los grandes escándalos contables de la última década se han localizado, invariablemente, en cuentas consolidadas, y además es usual que hayan tenido que ver con las técnicas propias de la elaboración de las mismas.”

En el ámbito de la BICCS, en el que las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo se determinan de forma autónoma de la contabilidad, no existe ninguna relación entre la BICCS y el balance consolidado contable, por lo que, en principio, no resultaría necesaria la homogeneización previa de resultados contables pues se supone que la aplicación de un conjunto de normas tributarias únicas para determinar las bases imponibles individuales es la herramienta adecuada para conseguir esa homogeneización de las bases a integrar.

No obstante, como veíamos en el capítulo dedicado a la determinación de la base imponible, las normas contables tienen que servir de herramienta para interpretar la forma de determinar las rentas o gastos integrados en la base imponible pues, de otra forma, la Propuesta se vería obligada a incluir todo tipo de definiciones para dar solución a todas las cuestiones que se pudieran plantear, ya que es bien conocida la tendencia de utilizar distintos enfoques para la determinación de la renta contable y la fiscal. De ahí que también habría que recurrir a un enfoque similar a la hora de aplicar la consolidación en el caso de que las bases imponibles de las diferentes entidades del grupo no se determinaran de forma homogénea. Aún en el caso de que se apliquen 27 sistemas contables nacionales diferentes, señala OESTREICHE<sup>460</sup>, habría que asegurar que la conciliación de los estados financieros se lleva a cabo para determinar una base imponible uniforme.

En este sentido señala HERZIG<sup>461</sup> que la base consolidada para la tributación de los grupos europeos requiere un diseño técnico sobre la forma de agregar las cuentas separadas de los miembros del grupo para determinar la renta del grupo, por lo que las técnicas de consolidación contable podrían servir como punto de partida desde el que elaborar modelos específicos para la consolidación de la BICCS.

En este proceso existe un conflicto entre la forma legal de las sociedades miembros del grupo y el grupo como unidad económica que se refleja en dos principios opuestos: el de la suma de las bases de las entidades separadas que componen el grupo y el del grupo como una unidad que enfatiza el carácter económico del grupo. Por el primero de ellos, los miembros del grupo tienen que determinar sus bases imponibles de forma separada y su contabilidad sólo incluye sus propios activos y pasivos. Por el segundo, la integración se refleja en la inclusión de las inversiones y derechos y obligaciones de los miembros del grupo en el balance de la matriz.

De acuerdo con el concepto de consolidación como la suma de las rentas de entidades distintas, las operaciones intragrupo se tienen que reflejar a valor de mercado y, por tanto, producen beneficios y pérdidas, como si se trataran de operaciones realizadas entre compañías independientes; bajo el principio de considerar al grupo como una

---

<sup>460</sup> A. OESTREICHE., "CCCTB - Methods of Consolidation", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 517 a 546.

<sup>461</sup> N. HERZIG, "Tax Harmonization in Europe: Methods of Consolidation", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volumen 53, Viena, 2008, p. 550

entidad única, hay que eliminar las operaciones intragrupo, consolidar las deudas y demás operaciones que permitan poner de manifiesto el funcionamiento del grupo como unidad económica.

El documento de trabajo de la Comisión WP057<sup>462</sup> se inclina por esta última aproximación a la hora de establecer el diseño técnico de la consolidación en la BICCIS, al indicar en su párrafo 110 que la base consolidada común no debería incluir los beneficios o pérdidas derivados de operaciones realizadas entre los miembros del grupo consolidado, lo que incluiría cualquier beneficio o pérdida obtenida en la venta de mercancías, activos fijos, participaciones en compañías del grupo u otro inmovilizado material o inmaterial. Tampoco se deberían incluir las provisiones surgidas en operaciones realizadas entre compañías del grupo. De esta forma, todas las operaciones llevadas a cabo entre entidades del grupo quedarían neutralizadas de tal forma que solo las operaciones realizadas con terceras partes y otras compañías del grupo que no estuvieran dentro del perímetro de consolidación tendrían efectos tributarios.

A tal efecto, en el párrafo 112 se plantean dos alternativas de forma que los ingresos y gastos distintos de los relativos a activos amortizables puedan bien ser ignorados completamente o bien ser incluidos por cada una de las entidades del grupo y eliminados cuando la consolidación se lleve a cabo. Al respecto, el párrafo 113 justifica que las operaciones relativas a activos susceptibles de amortización no puedan ser ignoradas completamente por cuanto que tienen que ser registradas por su valor fiscal que se define<sup>463</sup> como *“la base de amortización minorada de la amortización total deducida hasta la fecha.”*

Sin embargo, según se indica en el párrafo 114 la valoración de las existencias es más problemática ya que si las existencias al cierre del ejercicio incluyen ítems o costes de producción adquiridos a entidades del grupo el beneficio en la valoración de las mismas sería inferior al que procedería si las ventas y compras hubieran sido contabilizadas al coste del vendedor. Teóricamente, ese beneficio debería eliminarse; sin embargo, para calcular ese ajuste lo más correctamente posible, habría que mantener los registros adecuados que permitieran a la compañía mantener las existencias debidamente valoradas frente a terceros.

Al respecto, entendemos que si se elimina el coste de adquisición de las existencias o componentes de las mismas adquiridos a entidades del grupo, lógicamente el coste unitario del conjunto del stock se reduciría por lo que el beneficio obtenido en su venta sería superior. A estos efectos, hay que tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 21 de la Propuesta, el importe total de los gastos deducibles correspondientes a un ejercicio fiscal se incrementará por el valor de las existencias y productos en curso al inicio de dicho ejercicio fiscal y se reducirá por el valor de las existencias y productos en curso al final del mismo ejercicio, si bien no se efectuará ajuste alguno en relación con las existencias y productos en curso relacionados con contratos a largo plazo.

---

<sup>462</sup> Op. cit. epígrafe 4, *“Intra-group transactions”*, pp. 27 y 28

<sup>463</sup> Artículo 4 (13)

Para ello, son importantes las reglas previstas para la valoración de las existencias en el artículo 29 de la Propuesta, según el cual el coste de las existencias y de los productos en curso que no sean habitualmente fungibles y de los bienes y servicios producidos y reservados para proyectos específicos se evaluará de forma individual.

El coste de las demás existencias y productos en curso se evaluará aplicando el método de primera entrada primera salida (FIFO) o el método del coste medio ponderado, debiendo el sujeto pasivo utilizar sistemáticamente el mismo método de valoración y aplicarlo de manera uniforme.

No obstante, el apartado 4 de este precepto incluye una regla especial en cuya virtud las existencias y los productos en curso se valorarán el último día del ejercicio fiscal al valor menor entre el coste y el valor neto realizable. Este último se define como el precio estimado de venta en el curso normal de la actividad, una vez deducidos los costes estimados de terminación y los necesarios para llevar a cabo la venta.

A nuestro entender, esta última regla matiza considerablemente el alcance de la primera, pues aún cuando las existencias que son objeto de venta se registren al precio medio ponderado, éste puede ser modificado al cierre del ejercicio si el valor neto realizable de las mismas es inferior al de coste, lo que implica la posibilidad de registrar provisiones por deterioro de existencias en la medida en que el valor neto realizable de las mismas sea inferior al de coste<sup>464</sup>.

En este contexto, para la empresa que adquirió mercancías a otra entidad del grupo, el coste de las mismas se reduciría si se eliminase del mismo el importe de la adquisición realizada a otra empresa del grupo, por lo que su beneficio aumentaría; por el contrario, la empresa vendedora eliminaría el beneficio obtenido en la venta de las mismas por lo que se conseguiría la neutralización de las operaciones intragrupo.

La cuestión que se plantea es cómo deben registrarse estas operaciones. En el párrafo 115 del referido documento WP057 se plantean dos posibilidades que se examinan en anexo al mencionado documento a la luz de diversos ejemplos. La primera es la más directa y permitiría registrar las operaciones intragrupo exclusivamente en función de los costes procedentes de terceros, lo que en algunos casos puede plantear dificultades. En la segunda, las operaciones se registrarían por sus valores correspondientes y se eliminarían en consolidación.

En cualquier caso, se pone de manifiesto que, aunque los ingresos y los gastos derivados de las operaciones recíprocas deben ser eliminados cuando, como consecuencia de estas operaciones, se adquieren activos o existencias por una de las entidades del grupo, resulta necesario determinar el valor de los mismos de cara a ulteriores transacciones y para ello es importante conocer cuál de las dos posibilidades antes descritas ha sido utilizada lo que examinaremos en el siguiente epígrafe.

---

<sup>464</sup> Según el último inciso del apartado 4 del artículo 29, el valor neto realizable se define como el precio estimado de venta en el curso normal de la actividad, una vez deducidos los costes estimados de terminación y los necesarios para llevar a cabo la venta.



En el mismo sentido el documento de trabajo de la Comisión WP035<sup>465</sup> señala que hay dos formas de realizar la eliminación de las operaciones recíprocas. En cada una de ellas todas las entidades del grupo determinarían su base imponible en la forma tradicional, si bien aplicando las reglas contenidas en la Propuesta.

La diferencia radicaría en que en una de ellas todas las operaciones intragrupo serían eliminadas para el cálculo de la base imponible. Las bases imponibles individuales serían objeto de consolidación. Las entidades podrían calcular sus precios de transferencia como tuvieran por conveniente y no tendrían que justificar los precios aplicados a efectos tributarios aunque, a efectos contables, se mantenga esta exigencia.

En la otra forma alternativa, si las entidades del grupo registran sus operaciones internas a precio de coste no habría, tan siquiera, que realizar la eliminación de las mismas si bien habría que conservar estos registros para la comprobación de la base imponible.

En el mismo sentido señala OESTREICHE<sup>466</sup> que la eliminación de las operaciones recíprocas no resulta necesaria si se contabilizan por su coste, lo cual es lógico por cuanto que, en tal caso, no hay beneficios ni pérdidas.

#### **4. Eliminación de las operaciones intragrupo**

Como ya hemos dicho antes, el artículo 59 es muy sucinto para regular una cuestión tan compleja pues se limita a indicar, en su apartado 1, que al calcular la base imponible consolidada, no se tendrán en cuenta las pérdidas y ganancias derivadas de operaciones realizadas directamente entre los miembros del grupo. Por su parte, el apartado 2 añade que, a efectos de determinar si existe una operación intragrupo, ambas partes de la operación deberán ser miembros del grupo en el momento en que se efectúe la operación y deberán haberse reconocido los ingresos y gastos asociados, ya que son estos ingresos y gastos los que deben ser eliminados en consolidación.

Aunque, en nuestra opinión, del apartado 2 podría deducirse que se inclina por la eliminación de las operaciones recíprocas, lo que implica que hay que integrar previamente en la base imponible individual los ingresos y gastos derivados de las operaciones intragrupo para luego eliminarlos. Esta interpretación se apoya en el inciso que indica que, para determinar si existe una operación intragrupo, ambas partes en la operación deberán ser miembros del grupo y deberán haberse reconocido los ingresos y gastos asociados, lo que, a nuestro juicio, significa que estas operaciones se registrarían por valores diferentes al de su coste correspondiente, por cuanto que, si se registrasen por su precio de coste, no tendrían ni ingresos ni gastos asociados. De otra parte, se infiere, también, que si la operación no implicase ni ingresos ni gastos asociados no tendría que eliminarse, por cuanto que lo que se eliminan son los resultados de estas

---

<sup>465</sup> Doc. cit. párrafo 38

<sup>466</sup> A. OESTREICHE., "CCCTB - Methods of Consolidation", cit., p. 539

operaciones recíprocas y no las operaciones en sí mismas, las cuales no se pueden eliminar por cuanto que se han realizado<sup>467</sup>.

No obstante, pensamos que también cabría entender que, con una redacción tan poco precisa, se deja libertad a los grupos para que elijan la opción que más les convenga, de forma que, si no se reconocen los ingresos y gastos asociados, es por qué han eliminado los resultados intragrupo antes de que se produzcan registrando las correspondientes transacciones sólo por los costes procedentes de terceros.

En el apartado tercero del artículo 59 cabría encontrar apoyo para una solución mixta, consistente en que cada grupo pueda elegir el procedimiento que más le convenga para eliminar los resultados derivados de las operaciones realizadas entre los miembros del grupo con tal de que sea uniforme y esté debidamente documentado. Incluso esa uniformidad puede ser, a nuestro juicio, “flor de un día” por cuanto que, a continuación, se posibilita el cambio de método al principio de cada ejercicio siempre que el cambio responda a motivos económicos válidos. No es el momento de entrar ahora en el análisis del significado de esa expresión en este contexto, si bien es evidente que, aun con las dificultades inherentes a su aplicación, vendría a decir que si el cambio responde a un deseo de eliminar sólo el beneficio obtenido en estas operaciones sin que ello afecte al valor fiscal del activo, se podría estar haciendo un uso abusivo de la eliminación de resultados en operaciones intragrupo sin tratar debidamente el valor de los activos o existencias adquiridos como consecuencia de las mismas, los cuales no pueden, evidentemente, ser eliminados.

Por su parte, en coherencia con lo antes indicado así como con lo previsto en el apartado 4 del artículo 29, en cuanto al valor fiscal de las existencias, el apartado 4 del artículo 59 indica que el método de registro de las operaciones intragrupo deberá permitir identificar todas las transferencias y ventas intragrupo al precio de coste o al valor fiscal, en caso de que sea inferior.

Con esto llegamos a una cuestión crucial que, a nuestro juicio, pone de manifiesto un grave defecto de la Propuesta pues no se debería regular la eliminación de las operaciones recíprocas sin contemplar, al mismo tiempo, la posibilidad de incorporar los resultados eliminados cuando las entidades que adquirieron activos en estas operaciones salen del grupo o tales activos se venden a terceros.

Sorprende, pues, que una cuestión que estaba planteada inicialmente en el subgrupo de trabajo nº 5 haya sido omitida en la Propuesta lo que, en nuestra opinión, tiene que ver con la ambigüedad existente en torno a la forma de realizar las eliminaciones que antes comentábamos en el sentido de que se deja a libertad a las entidades miembros del grupo para que o bien integren en sus bases imponibles respectivas los resultados derivados de las operaciones intragrupo, en cuyo caso los eliminan, o bien no incluyan estos resultados aunque sí los dejen registrados, si bien no se explica ni donde ni cómo.

---

<sup>467</sup> Una cuestión problemática, en nuestra opinión, se produce cuando, por razón de la forma de contabilización, no existe sincronización en los ingresos y gastos recíprocos, es decir, una de las partes contabiliza el gasto pero la otra difiere la contabilización del ingreso. Pensamos que si no hay reciprocidad, no debería haber eliminación, pero nada de esto se indica en los documentos de trabajo, por lo que nos limitamos a mencionar esta situación.

Esta ambigüedad puede deberse, posiblemente, a que, al no partir del resultado contable para determinar la base imponible, no se haya considerado una cuestión absolutamente relevante el hecho de que se integren en la base imponible para después ser eliminados los resultados recíprocos en consolidación, considerándose suficiente la conservación de los resultados de las mismas en los registros que, al efecto, se pudieran establecer. No obstante, en este contexto hubiera sido preferible que se indicara expresamente en el capítulo de la Propuesta dedicado a la base imponible, en el que no se incluye ninguna mención a esta materia salvo en lo que concierne a las rentas exentas.

En nuestra opinión, una cuestión tan relevante como es la valoración de las operaciones recíprocas no puede dejarse al arbitrio de las partes interesadas y menos en un proyecto de armonización fiscal, ya que no hay nada más opuesto al propósito de una labor de armonización que arbitrar soluciones facultativas con métodos que no se precisan y de los que sólo basta con conservar registro de los mismos sin haber especificado antes en qué consisten.

Una solución alternativa más sencilla habría sido la de dejar exentas las rentas obtenidas en operaciones intragrupo, si bien, en tal caso, los gastos incurridos para su obtención no podrían ser deducidos. Al efecto, conviene recordar que, entre las rentas exentas figuran las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición o mejora del inmovilizado, los beneficios distribuidos percibidos, el producto de la transmisión de acciones o el producto de la transmisión de los activos agrupados en régimen de *pool* y el valor de mercado de las donaciones en especie. Estos ingresos pueden provenir de empresas del grupo, en cuyo caso se tratan como rentas exentas y se tienen en cuenta para el cálculo de la base imponible, según el artículo 10, en la medida en que se incluyen primero entre los ingresos y a continuación se deducen de los mismos. En estos casos, la exención opera igual que si fuera una eliminación para la entidad receptora del ingreso, si bien no se establece ninguna previsión para la entidad pagadora.

El artículo 15 de la Propuesta, por el que se establece que los gastos efectuados en beneficio de los accionistas no tendrán la consideración de gastos deducibles en la medida en que dichas prestaciones no se otorgarían a un tercero independiente, confirma, de forma plena, a nuestro entender, que la eliminación de las operaciones intragrupo se lleva en la Propuesta al extremo pues sólo establece esa regla para las prestaciones que se otorguen a favor de los accionistas personas físicas y de las entidades asociadas contempladas en el artículo 78, las cuales se definen como todas aquellas en las que un miembro del grupo tenga una participación superior al 20% de su capital<sup>468</sup>. De ello se infiere que la realización de prestaciones de todo tipo sin contraprestación en favor de las entidades del grupo no va a tener consecuencia alguno desde el punto de vista tributario para aquellas entidades que se acojan a la Propuesta lo que, a nuestro juicio, puede ser decisivo para que los grupos multinacionales se acojan en bloque al régimen contenido en la Propuesta.

---

<sup>468</sup> Un estudio detenido de la regulación de las empresas asociadas se realiza más adelante.

Sin embargo, este criterio de eliminación de todo tipo de operación intragrupo, no es acorde con la normativa contable, la cual como parte del principio de valoración de las operaciones intragrupo a precio de mercado, considera que la eliminación de operaciones es un mero diferimiento de resultados, dada la unidad económica del grupo, que se materializa cuando esas operaciones se realizan frente a terceros.

Para comprender mejor el sentido de las eliminaciones hay que saber qué operaciones han de ser objeto de eliminación. Según SANDERS<sup>469</sup>, un dividendo no es, en puridad, una operación vinculada por lo que no debería ser eliminado. En principio, parece que esto no tendría mucha importancia en cuanto que los dividendos estarían exentos en virtud de lo previsto en el artículo 11,c), de la Propuesta si bien, según indica el citado autor, la matriz que percibe el dividendo tendría que incrementar su base imponible con el 5% del importe de ese dividendo en cuanto gasto no deducible a tenor de lo previsto en el artículo 14, g), ya que este efecto no se eliminaría en consolidación.

La Propuesta no indica que operaciones han de ser eliminadas por lo que hemos de analizar esta cuestión a la luz de lo previsto en la Subsección 10ª del capítulo III de las NOFCAC<sup>470</sup>, artículo 42 según el cual:

1. *Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo. A los efectos de esta subsección se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias como los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad.*
2. *La totalidad del resultado producido en las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.*
3. (...)
4. *Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 43 a 47 o cuando una de las sociedades participantes de la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo.*

Por tanto, de acuerdo con las NOFCAC, aun cuando los resultados procedentes de operaciones realizadas entre entidades miembros del grupo consolidado sean objeto de eliminación en consolidación, hay obligación de incorporar en el resultado eliminado en su día cuando se realice frente a terceros ya que, como se indica en el precepto contable antes mencionado, la eliminación no es definitiva, sino que se trata de un diferimiento en tanto en cuanto el activo afectado por esa eliminación de resultados internos se realiza

---

<sup>469</sup> T. SANDERS, "Consolidation in the CCCTB Proposal", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, p.9.

<sup>470</sup> Normas para la Formulación de las Cuentas Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre de 2010.

frente a terceros o las entidades que participaron en la operación interna salgan del grupo.

En nuestro ordenamiento, la LIS se remite a las normas contables en materia de incorporaciones y, así, el artículo 64 dispone que las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas par la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en dicha ley.

Por su parte, según indican RUIZ QUINTANILLA, PERDIGUERO LEJONAGOITIA Y MORENO VILLARRUBIA<sup>471</sup> citando el artículo 3.3 del referido Real Decreto 1159/2010, también las NIIF números 10, 11 y 12 del Reglamento UE 1254/2012, ya que, según el mencionado precepto, *“en caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.”*

Es interesante, a este respecto, analizar, siguiendo en este punto a los autores antes mencionados, cuando, según las NOFCAC, se entienden realizados los resultados de las operaciones intragrupo en función de los diferentes tipos de transacciones para ver cuál es la solución contemplada en tales normas y como esta cuestión ha sido tratada en la Propuesta, aunque de forma sucinta, para no hacer muy farragoso este apartado.

Así, en materia de **existencias**, el artículo 43 de la NOFCAC considera que el resultado se entiende realizado cuando existe una depreciación respecto del precio de adquisición o coste de producción y hasta el límite de dicha depreciación. Según esta regla cada vez que, como consecuencia de la determinación del valor fiscal de las existencias, según lo previsto en el apartado 4 del artículo 29 de la Propuesta, el valor neto realizable sea inferior al coste de adquisición y en este último se haya incluido el procedente de las adquisiciones a entidades del grupo, habría que considerar realizada frente a terceros la venta intragrupo de existencias e incorporar el resultado eliminado en la base imponible del grupo BICCIS.

Lo anterior resulta, en nuestra opinión, de todo punto lógico pues, de otra forma, se estaría dotando una suerte de deterioro del valor de las existencias computándolo respecto de un valor que, en todo o en parte, dependiendo de su incidencia en el coste de las existencias, habría sido eliminado en consolidación, con lo que se estaría computando una pérdida ficticia. Sólo en el caso de que la entidad no hubiera computado

---

<sup>471</sup> J. RUIZ QUINTANILLA, I. PERDIGUERO LEJONACOITIA y L. MORENO VILLARRUBIA en “Régimen de consolidación fiscal”, cit., p 372

el coste de las adquisiciones intragrupo a efectos de determinar el valor fiscal de las mismas procedería aplicar en sus propios términos lo previsto en el referido artículo 29.4.

En otro caso, procedería incorporar el resultado en su día eliminado si bien, como la Propuesta no contempla de forma expresa esa incorporación, parece que sólo cabría rechazar esa depreciación por las razones antes indicadas. En el supuesto de que el resultado de la venta de existencias a terceros produzca un beneficio, nos encontraremos en una situación similar, no se podrá computar en el coste de adquisición de tales existencias la parte correspondiente al coste de las mismas que fue eliminada en consolidación o previamente, según el método que se haya seguido. De ahí la importancia del método de registro de operaciones intragrupo al que se hace referencia en el apartado 4 del artículo 59.

En lo que se refiere a las incorporaciones de resultados por operaciones internas de **inmovilizado**, el artículo 44 de las NOFCAC establece que el resultado se entenderá realizado cuando:

- Se enajene a terceros el activo adquirido.
- Se enajene a terceros el activo, al que se ha incorporado como coste la amortización del activo adquirido.
- En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en la proporción de la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

Por su parte, la Propuesta sólo se refiere, aunque con distinta finalidad, a cuestiones ligadas a las mencionadas en los artículos 61, 67 y 75 que ya examinamos en el capítulo V de este trabajo pero que conviene analizar de nuevo ahora desde la perspectiva de determinar si, a la luz de las mismas, resultaría o no procedente incorporar el resultado procedente de una venta intragrupo que fue eliminado en consolidación,

Previamente hay que advertir que nos encontramos con un gran obstáculo para propugnar la incorporación del beneficio o pérdida en su día eliminado en consolidación dado el tenor de lo previsto en el artículo 49, según el cual *“Cuando un sujeto pasivo abandone el régimen previsto en la presente Directiva, sus activos y pasivos serán reconocidos por el valor de los mismos calculado con arreglo a las normas del régimen, salvo disposición en contrario de la presente Directiva.”*

Esto quiere decir que el hecho de que un sujeto pasivo que tenga plusvalías tácitas que hayan sido generadas dentro del grupo BICCIS salga del grupo no constituye causa para establecer el gravamen de las mismas. Este planteamiento supone el abandono de las posiciones previamente recogidas en el mencionado documento WP053, cuyos párrafos 44 a 46 contemplaban la posibilidad de que las plusvalías tácitas inherentes a una entidad que se incorpora a un grupo le corresponden al propio grupo y, por tanto, son susceptibles de gravamen salvo que la entidad provenga de otro grupo BICCIS, en cuyo caso es de suponer que habrán sido gravadas en el seno del mismo.

Lo cierto es que la implantación de un sistema tributario con carácter opcional implica, necesariamente, que los sujetos que se acojan al mismo deban recibir sustanciales ventajas que les compensen del cambio que comporta el paso a un sistema carente de precedentes y, por tanto, imprevisible, siendo el carácter previsible de los sistemas tributarios uno de los elementos que, en mayor medida, contribuye a la seguridad jurídica.

Además, hay que tener en cuenta la viabilidad de las fórmulas propuestas. En la hipótesis, recientemente descartada, que se produciría si se aprobara la Propuesta en sus actuales términos, sería más factible aplicar estas fórmulas si el modelo BICCIS fuera un núcleo cerrado, lo cual es imposible dada la coexistencia con los sistemas nacionales. Por tanto, si no hay un régimen transitorio para las entidades que dejen de aplicar su sistema nacional del impuesto sobre sociedades, tampoco cabe prever un régimen transitorio para que las entidades que salen de un grupo cumplan en el contexto de su sistema nacional aplicable con los compromisos y obligaciones contraídos durante su pertenencia al régimen BICCIS,

De ahí que la Propuesta se haya limitado a contemplar dos reglas concretas, las contempladas en los artículos 67 y 75, que comentamos ampliamente en el capítulo VI de este trabajo, por lo que solo procede hacer aquí una breve reseña de las mismas.

Según el primero de esos preceptos, cuando dentro de los tres años siguientes a la salida del grupo de un sujeto pasivo se produzcan transmisiones de elementos de inmovilizado no amortizables o amortizables individualmente, el producto de la transmisión se sumará a la base imponible consolidada del grupo durante el ejercicio de la transmisión y se deducirán los costes relativos a los activos no amortizables.

Al respecto, ya hemos comentado que no parece sencillo exigir a un sujeto que ha salido del grupo que proceda a incorporar los resultados eliminados en su día en el régimen de consolidación y es que la técnica de la incorporación de las eliminaciones cuando se realizan frente a terceros funciona mejor<sup>472</sup> cuando la incorporación se realiza en el mismo ordenamiento en que tuvo lugar la eliminación, por cuanto que si se incorpora en un ordenamiento distinto no sería una incorporación propiamente dicha.

De conformidad con el segundo de los mencionados preceptos cuando, como resultado de una transmisión de acciones, un sujeto pasivo abandone el grupo y ese sujeto pasivo haya adquirido en el marco de una operación intragrupo, durante el ejercicio fiscal en curso o en ejercicios anteriores, elementos del inmovilizado, se excluirá de la exención aplicable al miembro del grupo que venda esa participación el importe correspondiente a dichos activos, salvo que se demuestre que las operaciones intragrupo se llevaron a cabo por motivos económicos válidos.

En este caso, la recuperación de la eliminación en su día realizada se pretende llevar a cabo recortando la exención aplicable al beneficio obtenido en la venta de la participación, salvo que existan motivos económicos válidos lo que implica, en definitiva, abandonar el principio de diferimiento que preside la práctica de las eliminaciones de

---

<sup>472</sup> Lo que no quiere decir que sea sencillo

resultados obtenidos en operaciones intragrupo y convertir esa eliminación en una exención definitiva pero sin decirlo expresamente.

Como vemos, la pretensión de recuperar las eliminaciones practicadas cuando se realizan frente a terceros queda obviada en la Propuesta que sólo contiene las dos previsiones examinadas en la forma antes expuesta que conllevan sus propias reglas tal como se contienen en los mencionados preceptos y no suponen la incorporación, propiamente dicha, de los resultados que en su día fueron eliminados.

No obstante, el hecho de que la Propuesta no determine la base imponible partiendo del resultado contable sino sólo de las reglas contenidas en la misma hace que, en supuestos distintos de los anteriores, resulte innecesario plantear, en el plano teórico, la posibilidad de realizar esta recuperación. Así sucede con los deterioros de la cartera de valores, dado que el deterioro de la cartera no se contempla como gasto deducible en la Propuesta. Precisamente, la recuperación de las correcciones de valor practicadas constituía la fórmula empleada por el artículo 73.3 del TRLIS cuando una entidad dejaba de formar parte de un grupo fiscal o salía del grupo porque la matriz había vendido sus participaciones<sup>473</sup>.

Ahondando en esta idea ANTONELLI y D'ADESSIO<sup>474</sup> advierten de las considerables diferencias que hay entre la BICIS, la 7ª Directiva del Consejo y las IAS/IFRS tanto en lo que se refiere a la determinación de las entidades que se deben de incluir en consolidación como en lo que se refiere a la forma de determinar el control y a las entidades a las que se aplicarían cada una de estas normas. Esto les lleva a plantear si la eliminación de las transacciones en la BICIS debería ser total o parcial en función del grado de participación que exista entre las entidades recíprocas.

Así, tras la exposición detenida de diversos ejemplos en los que, en unos casos, es la matriz quien vende a la filial y, en otros, es la filial la que vende a su matriz que, siguiendo lo previsto en la 7ª Directiva, cuando las ventas las realiza la matriz a su filial debe eliminar la totalidad del beneficio obtenido en la operación aún cuando haya socios minoritarios, mientras que, si es la matriz la que vende a la filial, ésta no puede eliminar más que el beneficio obtenido por ella misma y no el correspondiente a los socios minoritarios de su filial, llegan a la conclusión de que tienen que propugnar que se reconsidere la situación de los minoritarios que podría crear problemas para establecer la base imponible. Así, indican, el 100% de las ventas y gastos derivados de operaciones con una participada al 51% tendrían que incluirse, mientras que solo procedería la eliminación del 49% del beneficio o pérdida obtenido en tales operaciones. En las IAS las cuentas consolidadas incluyen a todas las filiales, europeas y no europeas, por lo que si

---

<sup>473</sup> Al suprimirse la posibilidad de realizar estos deterioros, ha desaparecido la obligación de su recuperación sin perjuicio de lo previsto en la Disposición transitoria vigésima sexta, apartado 6, para las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones de entidades pendientes de incorporar a la fecha de entrada en vigor de la LIS, las cuales se incorporarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 y les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 21.

<sup>474</sup> V. ANTONELLI,./R, D'ADESSIO., "From consolidated Profit-and-Loss Account to Group Tax Base: a CCCTB Perspective", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p 490



las cuentas consolidadas fueran el punto de partida de la BICCIS, el primer ajuste a realizar sería, en opinión de los mencionados autores, excluir a las filiales no europeas.

En nuestra opinión, como sólo procede eliminar las operaciones realizadas con las entidades miembros del grupo y éstas sólo pueden ser de la Unión Europea, este ajuste no sería necesario.

No obstante, no deja de causarnos una gran sorpresa que, siendo el objetivo de la Propuesta el de eliminar los costes asociados a los precios de transferencia en las operaciones intragrupo, este objetivo sea meramente formal por cuanto que aún cuando se llegasen a eliminar las obligaciones documentales propias de las normas fiscales, las derivadas de las obligaciones contables de información se mantendrían y en las operaciones con empresas asociadas y con empresas cuyo nivel de participación esté comprendido entre el 20 y el 75% se seguiría exigiendo el cumplimiento de la normativa aplicable en el ámbito fiscal en materia de precios de transferencia.

Ahora bien, en un momento en el que se ha decidido luchar contra el desvío de beneficios de unas jurisdicciones a otras<sup>475</sup> y se han adoptado importantes programas<sup>476</sup> y recomendaciones<sup>477</sup> por parte de la OCDE y de la Unión Europea no parece, a nuestro juicio, razonable eliminar unas obligaciones relativamente recién implantadas con el único fin de evitar los costes de su cumplimentación, pues se supone que dichas normas tienen una utilidad intrínseca que compensa los costes de su cumplimiento en lo que al conjunto de la sociedad se refiere. Este criterio se ha visto confirmado por la reciente comunicación de la Comisión en la que manifiesta su prioridad en implantar un sistema tributario justo y eficiente antes que evitar los costes de su cumplimentación, de los que, en nuestra opinión, en el caso de los grupos multinacionales, se obtenían más ventajas que inconvenientes.

## **5. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las cuentas consolidadas**

Aún cuando el Impuesto sobre Sociedades no es gasto deducible a efectos de la determinación de la BICCIS, según establece el artículo 14, d) de la Propuesta, por aplicación de la normativa contable, el Impuesto sobre beneficios es un hecho económico complejo que se debe reflejar en las cuentas anuales, ya sean individuales o consolidadas<sup>478</sup>.

Como se indica en el Manual de Consolidación de Estados financieros<sup>479</sup> Las NOFCAC derogadas<sup>480</sup> incluían un solo artículo, el 60, en el que se indicaba que, para el cálculo del

---

<sup>475</sup> “profit shifting”

<sup>476</sup> BEPS de la OCDE

<sup>477</sup> En la recomendación de 6 de diciembre de 2012, (2012/772/UE) sobre la planificación fiscal agresiva, se pone de manifiesto que las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas, se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios impositivos hacia países con regímenes fiscales más favorables, reduciendo la deuda tributaria por medio de mecanismos que son contrarios al espíritu de la ley.

<sup>478</sup> Sobre esta cuestión véase el capítulo 15, pp 257 a 280 del “Manual de consolidación de estados financieros. Análisis práctico de las normas de consolidación españolas” citado anteriormente

<sup>479</sup> Ibídem

gasto por impuesto sobre beneficios se aplicaría la norma de valoración 16ª del PGC de 1990, incluyendo las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los modelos de consolidación, es decir, teniendo en cuenta los ajustes derivados de la aplicación de los métodos de consolidación.

Las nuevas NOFCAC<sup>481</sup>, además de basarse en las diferencias temporarias, en lugar de las diferencias permanentes y temporales del antiguo Plan, han optado por una regulación minuciosa del registro del impuesto sobre beneficios, para lo cual hay que tener en cuenta las diferentes reglas fiscales aplicables entre las que conviene destacar las relativas al régimen de tributación consolidada en la medida en que conlleva una contabilización distinta al supuesto de tributación individual, incluso en las cuentas anuales individuales.

Según el artículo 69, las diferencias temporarias, desde la óptica de las cuentas anuales consolidadas, son las existentes entre el valor de las cuentas consolidadas y la base fiscal, valor fiscal, de un elemento patrimonial.

De ahí que, aun cuando la BICCIS no parta del resultado contable para su determinación, la contabilización de las diferencias temporarias, tanto a nivel individual como consolidado, puede ser una herramienta adecuada para comprobar los ajustes por homogeneizaciones, eliminaciones de resultados, plusvalías y minusvalías por aplicación del método de consolidación así como el reconocimiento del fondo de comercio de consolidación.

La comparación de las cuentas consolidadas en la primera aplicación del régimen BICCIS con las cuentas consolidadas anteriores a esta aplicación puede ofrecer una información valiosa acerca de las posibles ventajas obtenidas con la aplicación del nuevo sistema.

## **6. Retenciones y gravámenes en la fuente**

En esta materia el artículo 60 establece que *“las operaciones intragrupo no serán objeto de retención ni de imposición en la fuente”*; por su parte, el artículo 77 establece que *“los intereses y cánones pagados por un sujeto pasivo a un beneficiario ajeno al grupo podrán estar sujetos a retención en el Estado miembro del sujeto pasivo conforme a las normas aplicables a la legislación nacional y cualquier convenio aplicable en materia de doble imposición, La retención se distribuirá entre los Estados miembros conforme a la fórmula aplicable en el ejercicio fiscal durante el que se practique la retención con arreglo a los artículos 86 a 102.”*

De lo expuesto se desprenden dos principios fundamentales. De una parte, que no es posible exigir retenciones ni gravamen en la fuente en los pagos de cualquier tipo que se realicen entre las sociedades y establecimientos permanentes miembros de un grupo. A este respecto, resulta irrelevante que el Estado del que es residente la sociedad que realiza el pago tenga suscritos, con anterioridad a la entrada en vigor de la Propuesta,

---

<sup>480</sup> Aprobadas por el real Decreto 1851/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales.

<sup>481</sup> Artículos 69 a 73.

Convenios para evitar la doble imposición con otros Estados miembros. Según lo previsto en el artículo 8, *“las disposiciones de la presente Directiva se aplicarán no obstante cualquier disposición en contrario contenida en cualquier acuerdo celebrando entre Estados miembros.”* De otra, que el anterior principio no rige en los pagos realizados por un sujeto pasivo a un beneficiario ajeno al grupo, los cuales quedarán sujetos a la legislación nacional y al convenio aplicable en materia de doble imposición, con la particularidad de que la retención practicada en los pagos por intereses y cánones se distribuirá entre los Estados miembros con arreglo a la fórmula de reparto vigente en el ejercicio en el que se practique la retención.

Aun cuando BOURGEOIS y VON FRENCHKELL<sup>482</sup> se preguntan si sería posible eliminar también las retenciones en la fuente en los pagos realizados entre entidades de distintos grupos BICCIS o entre contribuyentes individuales acogidos al régimen, en nuestra opinión, la claridad de los preceptos antes mencionados no deja lugar a dudas en cuanto que sólo es posible eliminar esta retención, en el caso de que resultara exigible, en los pagos realizados entre entidades miembros del mismo grupo y ello por cuanto que es una consecuencia de la eliminación de las operaciones realizadas entre las entidades miembros del grupo, por lo que si se elimina la operación se debe eliminar también, lógicamente, el gravamen o retención en la fuente que en tales operaciones objeto de eliminación pudiera recaer.

En lo que se refiere a las retenciones exigibles en las operaciones realizadas entre entidades residentes en la Unión Europea que no sean miembros del grupo o que no estén acogidas a la BICCIS, en materia de dividendos, intereses y cánones, resultarán aplicables las Directivas vigentes en esta materia.

En lo que concierne a los pagos realizados a entidades no residentes en la Unión Europea resultarán aplicables los Convenios de doble imposición al efecto suscritos.

Tanto en un caso como en otro, en los pagos de intereses y cánones, el importe de las retenciones practicadas se distribuirá entre los Estados miembros en la misma proporción que resulte de la aplicación de la fórmula de reparto de la base imponible en el ejercicio en que dicha retención se practicó.

Al respecto, el párrafo 15 del WP/003<sup>483</sup> advierte que cuando los intereses y cánones pagados por una entidad del grupo a un perceptor fuera del grupo estén sujetos a retención en la fuente, las retenciones practicadas deben atribuirse a los miembros del grupo aplicando la fórmula de reparto, si bien las retenciones correspondientes a los dividendos no pueden ser repartidas dentro del grupo aduciendo que, mientras que los pagos por intereses y cánones son, por lo general, gastos fiscalmente deducibles y, por ello, son objeto de distribución dentro del grupo, esto no ocurre con los dividendos que, por lo general, no permiten la deducción de los gastos incurridos, lo que hace razonable,

---

<sup>482</sup> M. BOURGEOIS y E. VON FRENCHKELL, "Relation to Taxpayers outside the Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pp 205 a 207

<sup>483</sup> "Transactions and dealings between the group and entities outside the group" de 20.10.2010

a juicio de la Comisión, que las retenciones soportadas en los dividendos percibidos no sean objeto de distribución.

Este criterio, aun cuando parece que responde a la lógica de considerar que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es el grupo, no tiene en cuenta que, en realidad, no lo es por cuanto el Impuesto se exige por cada uno de los Estados miembros en función de la cuota que resulte de aplicar los tipos impositivos vigentes en sus respectivos ordenamientos a la base imponible determinada, eso sí, de forma común, tras aplicar la fórmula de reparto y compensar las bases imponibles negativas originadas por las entidades del grupo desde su incorporación al mismo, ya que las generadas con anterioridad solo pueden ser compensadas a nivel nacional con la base imponible atribuida a la entidad que las originó.

En este contexto, estamos en desacuerdo con esta regla que lo único que provocaría sería el desmantelamiento de las retenciones previstas en los Convenios por cuanto que es evidente que los Estados que afronten el coste de exigir esas retenciones no van a obtener ninguna contraprestación por ello, sino que además las van a tener que compartir con otros Estados que no las exigen y que, sin embargo, se van a beneficiar de los ingresos procedentes de las mismas. Todo ello sin contar con los costes de gestión que la recaudación y la supervisión de estas retenciones origina, por lo que no se va a obtener ninguna compensación por tan gravosa función, teniendo en cuenta que dicha actividad solo puede ser realizada por los Estados firmantes del Convenio y no por otros.

## **7. Conclusiones**

La consolidación de las bases imponibles de los miembros del grupo constituye uno de los ejes de la Propuesta en cuanto que posibilita el cumplimiento de los objetivos que persigue, la compensación de bases imponibles negativas entre las entidades y establecimientos permanentes que integran el grupo y elimina los precios de transferencia como consecuencia de la eliminación de las operaciones realizadas entre los miembros del grupo.

No obstante, como ya hemos advertido en diversas ocasiones, la Comisión ha indicado en su Comunicación de 17 de junio de 2015 que va a proponer que se pospongan los trabajos sobre la consolidación hasta que la base común se haya acordado e implementado pues hay que dar prioridad a la utilización de la base imponible común.

Para ello, la Comisión se ha comprometido a presentar una nueva propuesta legislativa el próximo año en la que se introducirá el elemento de la obligatoriedad en la aplicación de la BICIS y se adoptará un planteamiento por etapas que incluiría inicialmente, un mecanismo de compensación transfronteriza de pérdidas a la espera de que se vuelva a introducir la consolidación en una fase posterior.

Incluso, en algunos aspectos internacionales relacionados con el Proyecto BEPS como la definición de establecimiento permanente y la regulación de las sociedades extranjeras controladas la Comisión confía en que el Consejo logre un consenso en un plazo de doce

meses<sup>484</sup>, de forma que se alcance un acuerdo vinculante sobre los mismos antes de que se apruebe la nueva BICIS revisada. La finalidad de esta acción es la de garantizar un enfoque armonizado de la Unión Europea para la aplicación de las nuevas normas internacionales derivadas del proyecto BEPS, con el fin de garantizar la coherencia y evitar un enfoque fragmentado en el mercado único.

En el marco de las directrices encaminadas a ajustar los precios de transferencia en función de la creación de valor, la Comisión ha manifestado su intención de empezar a trabajar con los Estados miembros y las empresas para, sobre la base de las directrices del proyecto BEPS, desarrollar una aplicación coordinada y más concreta que refleje la realidad del mercado único, de forma que las nuevas propuestas destinadas a aumentar la transparencia faciliten nueva información que podría ayudar a las Administraciones fiscales a detectar las transacciones intragrupo que requieren más investigación y se consiga acercar la fiscalidad al lugar donde se generan los beneficios para garantizar una tributación efectiva de los mismos.

En este contexto, en nuestra opinión, no tiene ya mucho sentido ahondar en la negativa opinión que anteriormente hemos manifestado acerca de la eliminación de las obligaciones de información fiscal que la Propuesta, en su estado actual, contiene en relación con las operaciones realizadas entre entidades del grupo fiscal en cuanto que parece que no van a ser puestas en marcha al menos hasta que no se apruebe la base armonizada común.

En todo caso, pensamos que aún cuando la consolidación se llegase a aprobar en una etapa ulterior, estas obligaciones de información no deberían ser eliminadas aunque sí simplificadas para las empresas de menor dimensión. No hay que olvidar que la obligación de aplicar precios de transferencia en el ámbito fiscal sigue vigente en relación con el resto de entidades que integran el grupo consolidado mercantil y también en relación con las entidades asociadas, es decir, aquellas en las que se ostenta un porcentaje de participación comprendido entre el 20 y el 50 %. Dado el doble umbral de consolidación y el principio que rige la consolidación fiscal de “*all in or all out*” así como la facilidad para entrar y salir del grupo a lo largo del ejercicio, es posible que la eliminación de esa obligación fiscal y de sus consecuencias en el ámbito tributario sea, respecto de determinadas entidades, meramente temporal, en el sentido de que en unos ejercicios apliquen precios de transferencia y los documenten y en otros no, por lo que, en nuestra opinión, aunque se lleguen a eliminar las operaciones intragrupo, deberían mantenerse las obligaciones de documentación también en el ámbito fiscal y no sólo en el mercantil.

De hecho, su regulación en la BICIS sería una buena oportunidad para armonizar la regulación de la documentación exigible en materia de precios de transferencia entre los Estados miembros.

Finalmente, la exigencia contenida en el apartado 3 del artículo 59 de establecer un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones intragrupo creemos que puede servir de base para armonizar en mayor medida la documentación de

---

<sup>484</sup> Así se advierte en el primer párrafo del apartado 2.1, p. 10 de la mencionada comunicación.

precios de transferencia teniendo en cuenta, además, que esta regulación podría incluirse en la primera etapa de revisión de BICCIS por cuanto que la eliminación de las operaciones realizadas entre entidades del mismo va a quedar postergada para una etapa ulterior.

## **CAPÍTULO X. RELACIÓN CON ENTIDADES AJENAS AL GRUPO: ENTIDADES ASOCIADAS, TRANSPARENTES E HÍBRIDAS**

### **1. Introducción**

La configuración de las relaciones entre las entidades pertenecientes al grupo BICCIS y otras entidades ajenas al mismo no es tarea fácil teniendo en cuenta que el grupo BICCIS, aunque determinase una base imponible consolidada común, no sería, en cuanto tal grupo, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades ni tendría personalidad jurídica propia, ya que son los miembros del grupo quienes son los sujetos pasivos, tanto en calidad de sujeto pasivo principal como de los restantes sujetos pasivos. Por tanto, aun cuando se pretendiera definir esas relaciones, lo cierto es que no cabría hablar, en puridad, de relaciones entre el grupo BICCIS y entidades ajenas al mismo, sino sólo de relaciones entre las entidades miembros del grupo y otras entidades ajenas al mismo.

Con todo, las disposiciones contenidas en la Propuesta tienen mucha importancia en cuanto que podrían favorecer u obstaculizar la creación de grupos BICCIS, debido a la influencia que el tratamiento de esas relaciones pudiera tener en los sujetos acogidos a ese régimen. Al respecto, dado que una parte significativa de las inversiones en Europa proceden de terceros países, la regulación de tales relaciones requiere de un análisis más profundo que el que se pudiera desprender de la propia Propuesta, de ahí que el libro editado por LANG, PISTONE, SCHULZ y STARINGER y STORK<sup>485</sup> tenga por objetivo profundizar en el estudio de esas relaciones en cuanto que su tratamiento influirá, sin duda, en el desarrollo de la BICCIS.

En cualquier caso, esa regulación se verá influida por dos factores. En primer lugar, por la permeabilidad del grupo, en cuanto que las entidades pueden entrar y salir del mismo con notable fluidez en función de que se aumente o disminuya el grado de participación y, en segundo lugar, por el carácter facultativo del régimen, ya que si las relaciones con las entidades de terceros países se benefician de un régimen más favorable que el comúnmente aplicado en los Estados miembros o, cuando menos, no resultan peor tratadas que si no hubiera grupo, existirá una presión adicional para que las entidades de la Unión Europea se acojan al régimen BICCIS. En nuestra opinión un régimen favorable para las relaciones del grupo con entidades de terceros países puede incentivar la aplicación de la BICCIS por lo que es una materia en la que podemos decir que se juega el futuro de la BICCIS.

---

<sup>485</sup> *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER y A. STORK, Viena 2012

Otro tanto cabe afirmar en relación con el régimen de las entidades transparentes, pues si se pueden integrar las bases imponibles que imputen a sus socios, miembros de un grupo BICCIS, sin pérdida del régimen que les correspondería de no haberse integrado las entidades participantes en las mismas en el régimen contenido en la Propuesta, no habrá obstáculos para que estas entidades se acojan al régimen.

Por tanto, en el contexto de un régimen facultativo, puede que no fuera suficiente para que tenga aceptación con que el régimen aplicable a las entidades integradas en el mismo ofrezca alicientes adicionales a los existentes en los sistemas tributarios nacionales, sino que, además, las entidades que se relacionan con los miembros del grupo BICCIS, también han de conservar los elementos propios que caracterizan sus relaciones con las entidades del grupo en la medida en que les resulten favorables. Aún cuando ese carácter facultativo va a ser objeto de revisión y la consolidación quede para una etapa ulterior, pensamos que el contenido del presente capítulo sigue teniendo interés en la medida en que, en alguna forma, también en el marco de una base imponible armonizada común hay que regular los aspectos relativos al tratamiento de las entidades asociadas, transparentes e híbridas, si bien dado que el contenido de la anunciada revisión no ha hecho referencia alguna a estas cuestiones, nuestro análisis se desarrollará en torno al contenido de los términos de la actual Propuesta.

En el presente capítulo queremos abordar, en primer término, la forma en la que las rentas de las entidades transparentes e híbridas se integran en el grupo BICCIS y, posteriormente, la relación de los miembros con las entidades asociadas, ya sean residentes en Estados de la Unión Europea o en terceros países.

## **2. Entidades transparentes**

### **2.1 Tratamiento aplicable**

El apartado 7 del documento de trabajo de la Comisión CCCTB/WP057<sup>486</sup>, titulado entidades transparentes e híbridas, dedicó los párrafos 81 y 82 al tratamiento de las entidades transparentes y el 83 al tratamiento de las entidades híbridas, es decir, aquellas que no tienen el mismo régimen en el Estado de la propia entidad que en el del partícipe en la misma, por cuanto que, en un Estado, tributan a nivel de sus socios y, en otro, a nivel de la propia sociedad.

En lo que se refiere a las entidades transparentes, el párrafo 81 señaló que si una entidad es tratada como transparente en el estado de su residencia, el miembro del grupo que tiene una participación, total o parcial, en dicha entidad debe incluir en su base imponible la proporción que le corresponda en la base imponible de dicha entidad, de conformidad a su participación en la misma de acuerdo con las reglas comunes.

Cuando la base imponible del contribuyente tenga que ser objeto de distribución, bien porque es miembro de un grupo o porque la entidad transparente está situada en un

---

<sup>486</sup> CCCTB/WP057 "Common Consolidates Corporate Tax B Working group, "CCCTB: possible elements of a technical outline", reunion celebrada los días 10, 11 y 12 de diciembre de 2007

Estado miembro de la Unión Europea, en la distribución y reparto se incluirá la cuota que corresponda a los factores relevantes de la entidad participada transparente. En este sentido, el citado párrafo señala que las relaciones entre el contribuyente y la entidad transparente deben ser ignoradas<sup>487</sup> al objeto de incluir en la consolidación la parte que corresponda a la participación del miembro del grupo. En lo que se refiere a las relaciones derivadas de la participación en la entidad transparente de terceros ajenos al grupo, deben ser estar sujetas al principio de valoración propio de las entidades asociadas y, por tanto, deben ser valoradas por su valor de mercado.

Según el párrafo 82 si la entidad transparente está situada en un tercer Estado, la renta se debe incluir en la base imponible bajo el principio de renta mundial pero sujeta a deducción por doble imposición bajo los principios correspondientes a la renta extranjera, generalmente los aplicados a los establecimientos permanentes.

En lo que se refiere a la calificación de una entidad como transparente, el párrafo 83 señaló que si una entidad participada por un miembro del grupo no es considerada transparente en el Estado de dicho miembro del grupo, debe aplicarse esta calificación en el Estado de residencia de dicha entidad. La entidad se integrará o no en el grupo BICCS dependiendo de si se trata de una entidad incluida en el anexo de la Directiva y del tratamiento que le corresponda como consecuencia del mismo.

En relación con esta cuestión, las anotaciones al documento de trabajo de la Comisión<sup>488</sup> recogen diversos comentarios; así, mientras que un Estado apoya el principio de reconocimiento mutuo sugerido por la Comisión, dos expresan reservas, subrayando uno de ellos que el criterio es poco claro y, otro, que puede conducir a doble imposición. Por su parte, *Business Europe* comparte el criterio de la Comisión y subraya la importancia de incluir a las entidades transparentes dentro del grupo. Esta afirmación confirma lo que antes indicábamos en el sentido de que la inclusión de las entidades transparentes en los grupos BICCS constituye una pieza fundamental para optar por la aplicación de este régimen, sobre todo cuando se trate de entidades híbridas, en las que su calificación como entidad transparentes no es unívoca, lo que les convierte en un elemento esencial para la planificación fiscal, si bien sobre este tema volveremos más adelante.

El capítulo XV de la Propuesta comprende los artículos 84 y 85 está dedicado a las entidades transparentes. El primero de estos preceptos está dedicado a la determinación de las rentas de las entidades residentes en la Unión Europea que reciben la calificación de entidades transparentes en su Estado de residencia. El segundo, se refiere a los criterios para determinar la transparencia de entidades residentes en terceros países.

Por su parte, el artículo 89, dentro del capítulo XVI, se refiere a la determinación de los factores de la entidad que posee una participación en el capital social de una entidad transparente.

El artículo 84 establece lo siguiente:

---

<sup>487</sup> "disregarded"

<sup>488</sup> Op cit CCCTB/WP057annotated\doc\en, p. 21



- “1. Cuando una entidad sea considerada transparente en el Estado miembro en que esté situada, el sujeto pasivo que posea una participación en ella incluirá en su base imponible la parte que le corresponda en las rentas de la entidad. A efectos de dicho cálculo, las rentas se determinarán con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.*
- 2. Las operaciones entre un sujeto pasivo y la entidad serán excluidas proporcionalmente a la participación del sujeto pasivo en la entidad. En consecuencia, las rentas del sujeto pasivo procedentes de dichas operaciones se considerarán una parte del importe que se habría acordado entre empresas independientes, calculado de conformidad con el principio de plena competencia, como correspondiente a terceros propietarios de la entidad.*
- 3. El sujeto pasivo tendrá derecho a deducción por doble imposición, de conformidad con el artículo 76, apartados 1, 2, 3 y 5.”*

Por su parte, el artículo 85 establece:

*“Cuando una entidad esté situada en un tercer país, su condición o no de transparente se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro del sujeto pasivo. Si al menos dos de los miembros de un grupo tienen una participación en la misma entidad situada en un tercer país, el tratamiento aplicado a esta última se determinará de común acuerdo entre los Estados miembros de que se trate. Si no se llega a un acuerdo, decidirá la autoridad tributaria principal.”*

De lo anterior se desprende, en cuanto a la calificación de una entidad como transparente, que si dicha entidad está situada en un Estado de la Unión Europea, la calificación de la entidad se realizará con arreglo a la normativa del Estado de su residencia, mientras que si la entidad transparente estuviera situada en un tercer país, la calificación de dicha entidad como transparente se realizaría de conformidad con la normativa aplicable en el Estado de la entidad miembro del grupo que ostente una participación en la misma y, en el caso de que dos o más miembros del grupo tuvieran una participación en la misma, la calificación de dicha entidad como transparente y, en consecuencia, el tratamiento tributario a aplicar, se decidiría de común acuerdo entre los Estados miembros donde residan las entidades participantes. En caso de que no se llegara a un acuerdo, le correspondería decidir a la autoridad tributaria principal.

La determinación del régimen aplicable depende, pues, del Estado en el que la entidad participada esté situada. Ahora bien, ¿cómo se determina donde está situada una entidad? Es una expresión ambigua y, sin embargo, es clave para la aplicación del régimen de transparencia.

BRAUNER<sup>489</sup> indica que esta es la primera cuestión que hay que resolver para determinar que calificación se aplica, si la del Estado de la entidad o la del Estado del partícipe. ¿Qué criterio debe prevalecer? ¿El lugar de la sede social, el de registro o matriculación o el de la sede de dirección efectiva? ¿Se tiene en cuenta el lugar donde esté situado el mayor valor de su inmovilizado?

Parece que el precepto, de forma deliberada, no ha hecho mención a la residencia de la entidad que origina el conflicto, de lo que cabría deducir que quiere emplear un criterio más laxo. De ahí que el mencionado autor señale que no resulta aplicable lo previsto en el artículo 6.4 relativo al supuesto en el que una sociedad sea considerada residente en más de un Estado miembro.

En todo caso, el precepto no resuelve los conflictos de calificación que se puedan producir y que conducirían a que una entidad fuese considerada transparente en dos Estados a la vez o que no lo fuera en ninguno. Ello es debido a que se supone que la regla sobre prevalencia del criterio de calificación según que la entidad sea residente en un Estado de la Unión o en un tercer país puede resolver todos los conflictos posibles, salvo que exista un conflicto de calificación entre dos Estados miembros de la Unión Europea. No se ha previsto que pueda haber un conflicto de calificación entre dos países terceros y tampoco se ha tenido en cuenta que el criterio de base que se emplea para resolver los posibles conflictos es ciertamente inseguro e inestable pues no hay ninguna regla segura para determinar donde está situada una entidad.

En cuanto a la resolución de los conflictos que se puedan producir en el seno de la Unión Europea, se establece que la decisión del tratamiento aplicable a la entidad en la que participen al menos dos entidades miembros del grupo se decidirá por acuerdo entre las autoridades tributarias de los Estados de los miembros del grupo que participan en la misma. Esta circunstancia, en nuestra opinión, requeriría la existencia de una decisión administrativa, previa a la entrada en el régimen BICIS de las entidades que ostenten una participación en una entidad que es calificada como transparente en su Estado de residencia situado en un tercer país, al objeto de determinar el régimen aplicable con antelación, lo que no parece, ciertamente, factible. Otra posibilidad sería que los Estados miembros tuvieran suscritos previamente unos protocolos en los que se determinase de antemano la forma en que se han de resolver estos conflictos cuando se planteen, lo que tampoco parece fácil pues, en tal caso, las entidades híbridas no existirían y, según parece, cada vez se utilizan más, como comentaremos más adelante.

En nuestra opinión, para que esta situación de conflicto fuera conocida y, por tanto, se pudiera resolver, se requeriría que en el formulario de la declaración del grupo se exigiera la mención, entre los datos relativos a la identificación de las entidades asociadas<sup>490</sup>, de

---

<sup>489</sup> Y.BRAUNER, "CCCTB and fiscally transparent entities: A third countries perspective". *Corporate Income Taxation in Europe, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, p.. 204

<sup>490</sup> El artículo 110.2, b) exige que en la declaración fiscal consolidada se identifiquen a todas las empresas asociadas a las que se refiere el artículo 78, es decir, aquellas en las que se ostenta una participación superior al 20%.

los supuestos en los que resulte de aplicación el régimen de transparencia fiscal en un tercer Estado.

En cuanto al procedimiento para obtener una decisión en estos supuestos de conflicto, como no se prevé ninguno específico, lo que, en nuestra opinión, sería muy conveniente, pensamos que los miembros del grupo que ostenten participaciones en una entidad residente en un país tercero que pudiera ser calificada como transparente según la normativa vigente en alguno de tales Estados, podrían formular sendas solicitudes de dictamen, según lo previsto en el artículo 119, a sus respectivas autoridades competentes, con el fin de que se pongan de acuerdo y decidan cual es el régimen que debe prevalecer,

Según indica BRAUNER<sup>491</sup>, la Propuesta se mueve en una situación de gran inestabilidad, entre la competencia fiscal y la coordinación y la armonización fiscal. El tratamiento de la transparencia fiscal ilustra estas tensiones. En apariencia presenta una posición simple, prevalece la normativa del Estado en el que está situada la entidad transparente sobre el propósito de calificar a una entidad como transparente de acuerdo con sus propias reglas, si bien los tenedores de las acciones de esta sociedad son tratados como si ellos mismos obtuvieran las rentas lo que les da derecho a aplicar las deducciones por doble imposición que corresponderían a la propia entidad. Esto hace que, aunque parezca que prevalece el criterio del Estado de residencia de la entidad transparente, sea, en realidad, el Estado de residencia de los tenedores el que acabe determinando el régimen aplicable a la renta obtenida, como resulta de los criterios de la OCDE<sup>492</sup>. Más aún, según indica el citado autor, surge un nuevo conflicto de calificación entre el Estado de la fuente de la renta y el Estado de residencia de los tenedores de las acciones de la sociedad transparente.

BRAUNER<sup>493</sup> se pregunta por las razones que justifican esta diferencia de tratamiento, a efectos de calificación, entre las entidades transparentes residentes en la Unión Europea y las residentes en países terceros. Al respecto, opina que, aunque esta distinción pudiera justificarse por el miedo a perder el control de la calificación de la entidad, lo cierto es que fomenta una competencia entre los Estados miembros que va más allá de lo deseable.

La Propuesta es ciertamente parca en esta materia, pese a los graves problemas que puede generar si, como parece que sucede en la actualidad, el número de sociedades transparentes sigue creciendo desmesuradamente dadas las numerosas posibilidades de planificación fiscal que comportan en base a los conflictos de calificación que suscitan.

---

<sup>491</sup> Y.BRAUNER, "CCCTB and fiscally transparent entities...", cit., pp. 201 a 203

<sup>492</sup> OECD, "The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" (OECD, Issues in International Taxation), N° 6, 1999

<sup>493</sup> Y.BRAUNER, "CCCTB and fiscally transparent entities...", cit., p. 204

Estas discordancias en la calificación del régimen aplicable a la entidad determina la aparición de las denominadas entidades híbridas que, como señala DANON<sup>494</sup>, conciernen a los denominados conflictos de clasificación que surgen cuando una entidad es clasificada como opaca por unos Estados y tributa a nivel de la propia entidad, mientras que, en otros, es considerada como transparente y tributa a nivel de sus socios.

En el mismo sentido, FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE y RUSSO<sup>495</sup> en el capítulo de su libro titulado *¿Por qué existen las entidades híbridas?* señalan que una entidad híbrida es aquella que es tratada como una persona jurídica separada en el sistema tributario de un país, mientras que, en otro, es tratada como transparente, por lo que sus beneficios y sus pérdidas tributan a nivel de sus socios. En otros términos, según los citados autores, existe un conflicto de calificación entre dos Estados en relación con la caracterización de una entidad en cuestión. Estos conflictos surgen, generalmente, porque los Estados no toman en consideración el tratamiento que se aplica a dicha entidad en su Estado de residencia.

La Propuesta de Directiva no es ajena a las tensiones que se evidencian entre el deseo de conseguir una mayor armonización y, al tiempo, incentivar la competencia entre los Estados miembros.

La calificación de una entidad como transparente puede resultar muy beneficiosa para los socios que apliquen el régimen BICCS, por que permite integrar en el mismo las rentas obtenidas por entidades que, como no tributan ellas mismas en el Impuesto sobre Sociedades, no hubieran podido acogerse al régimen. De esta forma, la regulación contenida en la Propuesta permite incorporar de facto, aunque no en calidad de sujetos pasivos, a las entidades transparentes en el grupo BICCS en tanto en cuanto estén participadas por entidades acogidas al régimen, ya que la imputación tiene que hacerse en base al porcentaje de participación que el miembro o los miembros del grupo ostenten en la entidad transparente.

A estos efectos, las rentas imputadas por una entidad transparente se determinarán con arreglo a la regulación contenida en la Propuesta. Desconocemos el alcance exacto de esta previsión contenida en el inciso final del apartado 1 del artículo 84. Cabe pensar que establece una suerte de régimen de atribución de forma que no se imputa el resultado de la entidad sino que se atribuyen a sus miembros sus ingresos y gastos, los cuales se determinan con arreglo a la Propuesta. De esta forma, se aplicarán las reglas contenidas en el capítulo IV para determinar la base imponible y, por tanto, se considerarán exentos los ingresos contemplados en el artículo 11 y deducibles los gastos y otros elementos deducibles a los que se refieren los artículos 12 y 13. Otro tanto cabe decir en cuanto a las normas sobre periodificación y cuantificación contenidas en el capítulo V. En

---

<sup>494</sup> R. DANON, "Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and hybrid entities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 213.

<sup>495</sup> C. FINNERTY, P. MERKS, M. PETRICCIONE Y R. RUSSO, "Fundamentals of International Tax Planning" IBFD, 2007, pp. 133 y ss

definitiva, se extendería el régimen de exenciones de la Propuesta a entidades ajenas al grupo en la medida en que estén participadas por una entidad miembro de un grupo BICCIS y en lo que se refiere a la cuota de participación que dicha entidad miembro del grupo ostente en la transparente.

A nuestro juicio esta solución no nos parece práctica por cuanto que la entidad transparente no debería tener mejor trato que cualquier otra sociedad en la que un miembro del grupo participe aunque no sea transparente. Además, hay que tener en cuenta que la Propuesta no limita la aplicación del régimen previsto en el artículo 84.1 a la tenencia de un porcentaje significativo de participación en una entidad de este tipo, por lo que cabe pensar que dicha norma se aplicaría cualquiera que sea el porcentaje de participación que los miembros del grupo ostenten, puesto que no se establece limitación alguna al respecto.

Nada dice la Propuesta en cuanto a la posibilidad de imputar pérdidas. La lectura literal del precepto da pie a pensar que no es posible, en cuanto solo contempla la posibilidad de imputar rentas, lo cual es lógico, ya que lo contrario sería, en nuestra opinión desmesurado, pues por esta vía se procedería a una consolidación a nivel mundial en cuanto que sociedades transparentes residentes en cualquier país, sea o no de la Unión Europea, podrían entrar cual “caballo de Troya” en la BICCIS y compensar sus pérdidas en sede de la misma. Al respecto, hay que tener en cuenta que uno de los objetivos de la Propuesta es el de posibilitar la consolidación de pérdidas transfronterizas a escala europea y no a escala mundial. Además, ello pondría en cuestión, sin fundamento, a nuestro juicio, los recursos tributarios de los Estados miembros que se verían afectados por la política de canalización de inversiones en terceros países a nivel de sociedades transparentes. En cualquier caso, no es una cuestión que sea absolutamente evidente ya que, para que fuera así, se debería contemplar una previsión específica en tal sentido.

En cualquier caso, como advierte BRAUNER<sup>496</sup>, la entidad transparente, aún cuando sea tratada como tal, no es una sociedad acogida al régimen de consolidación fiscal aunque acabe integrando sus rentas en la BICCIS, a través de sus socios en la medida en que estén acogidos al régimen y contribuyendo con sus ventas, salarios y activos a determinar los factores de reparto de los miembros de grupo que participan en su capital<sup>497</sup>.

Otro aspecto que queremos destacar es el contenido en el apartado 2 del artículo 84 en cuya virtud las operaciones que realice un sujeto pasivo y una entidad transparente en la que posee una participación se excluyen proporcionalmente a la participación del sujeto pasivo en la entidad. No se aclara que alcance puede tener esa exclusión. Podría pensarse que se eliminan los ingresos y gastos recíprocamente obtenidos, pero la Propuesta solo indica, simplemente, que se excluyen las operaciones realizadas, para

---

<sup>496</sup>Y. BRAUNER, "CCCTB and fiscally transparent entities...", cit., p. 205

<sup>497</sup> Sobre esta cuestión volveremos más adelante, pues nos suscita muchas dudas la forma en que podría llevarse a cabo tanto cuando se trate de entidades transparentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, como cuando se trate de entidades residentes en terceros países.

añadir que, en consecuencia, se consideran realizadas a valor de mercado como si se hubieran llevado a cabo entre partes independientes.

En nuestra opinión, este precepto carece de justificación, pues da mejor trato a las operaciones realizadas con entidades transparentes que a las llevadas a cabo con entidades asociadas, que han de ser valoradas como si se hubieran realizado entre partes independientes, aparte de que, como ya hemos comentado, el precepto parece que se aplicaría cualquiera que sea la participación que se ostente en una entidad transparente pues no exige un umbral de participación, si bien, en todo caso, la exclusión de operaciones se lleva a cabo proporcionalmente a la participación que el miembro del grupo ostente en la entidad transparente.

En realidad lo que sucede es que las rentas obtenidas por la entidad transparente se imputan al socio en proporción a su participación, si bien si en la obtención de esas rentas ha contribuido el socio, en cuanto que las mismas se han podido nutrir de ingresos previamente obtenidos de operaciones con el socio a quien se imputan rentas, no ha lugar a valorar esas operaciones a precio de mercado, sino que la valoración atribuida no se cuestiona. Como ya hemos indicado, esa norma, a nuestro juicio, no se justifica y puede dar lugar a abusos pues implica una suerte de consolidación de rentas con entidades que están fuera del grupo.

Una cuestión, a nuestro juicio muy importante, que se plantea es si el hecho de que una sociedad sea calificada como transparente evitaría la aplicación de la cláusula de inversión prevista en el artículo 73 o del régimen previsto en el artículo 82 para las sociedades extranjeras controladas. Parece que sí, pues en la medida en que las sociedades transparentes imputen las rentas a sus socios, los criterios que se emplean para aplicar las reglas penalizadoras previstas en esos preceptos, en la medida en que se determinan en base a las circunstancias concurrentes en la entidad, no resultarían aplicables, pues la transparencia determina la aplicación de las reglas correspondientes a los socios. Además, los requisitos que en esos preceptos se establecen para determinar su aplicación, esto es que la entidad tribute en el Impuesto sobre Sociedades aplicable en su Estado de residencia a un tipo de gravamen inferior al tipo legal medio o sustancialmente inferior al del régimen general, no resultarían aplicables a las sociedades calificadas como transparentes, pues no es que tributen en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo inferior al de la media, es que no tributan en el Impuesto sobre Sociedades en cuanto que imputan los resultados que obtienen a sus socios.

## **2.2 Carácter y naturaleza de las entidades transparentes**

La Propuesta no define ni da unas orientaciones acerca de cuando una entidad debe ser considerada transparente. Posiblemente sea lógico en cuanto que las entidades transparentes no se integran en el grupo aunque imputan sus rentas a las entidades miembros del grupo que en ellas participan.

En nuestra opinión, sin embargo, se debería dar un tratamiento uniforme a la forma de imputar rentas. Ello es debido a que hay dos formas de imputar rentas en las sociedades comúnmente denominadas transparentes: el régimen de atribución de rentas en cuya virtud las entidades a las que se aplica dicho régimen atribuyen a sus socios o partícipes las rentas que obtienen de acuerdo con la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde proceden tales rendimientos y el régimen de transparencia fiscal en cuya virtud las sociedades que aplican este régimen imputan las rentas que obtienen a sus socios sin hacer alusión a la naturaleza o fuente de renta de los rendimientos y gastos incurridos.

La Propuesta no distingue unos y otros supuestos por lo que, en principio, entendemos que tanto unos como otros se encuentran comprendidos en su ámbito de aplicación. En nuestra opinión, la Propuesta debería aclarar esta cuestión y dar una definición genérica de lo que se entiende por sociedades transparentes. También se podría incluir un anexo con la relación de las categorías de sociedades transparentes de diversos países que pueden imputar las rentas que obtengan a los miembros de los grupos BICCIS. Esta solución es complicada porque, aun cuando puede parecer práctica, implica hacer un examen minucioso de los tipos de sociedades de otros países que se considera pueden imputar sus rentas dentro del régimen de la Propuesta y, a medio plazo, puede acabar desnaturalizando el régimen que, de ser un régimen de tributación de entidades europeas, podría acabar siendo un régimen de imputación de rentas de entidades extranjeras a entidades europeas.

En nuestro país, suprimido el régimen de transparencia fiscal interna desde enero de 2003, las referencias a las entidades transparentes españolas, a los efectos de este trabajo, deben entenderse referidas a las entidades en régimen de atribución de rentas<sup>498</sup>.

Al respecto, el artículo 87 de la Ley 35//2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquéllas a las que se refiere el artículo 8.3 y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Por su parte, el artículo 8.3, recientemente modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 35//2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias dispone:

*“No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se*

---

<sup>498</sup> En análogo sentido se pronuncian M. LORÁN y E. VILLA, “Taxation of Private Equity in Spain: New Tax Regimen for Foreign Transparent Entities and Partnerships”, Tax Notes International, 21 de abril de 2003, p.268

*atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes. Respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título X de esta Ley”.*

A su vez, el artículo 7 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, determina los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre Sociedades<sup>499</sup> refiriéndose, en primer término, en su apartado 1.a) a las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

De la conexión de este último precepto con el artículo 8.3 de la Ley del IRPF se desprende que las sociedades civiles, atendiendo a que su objeto sea civil o mercantil, del IRPF, imputarán las rentas que obtengan a sus socios, en caso de que su objeto sea civil, o bien serán ellas mismas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cuando su objeto sea mercantil. Previendo el impacto que esta modificación normativa pueda tener en el colectivo de sociedades civiles que, hasta 1 de enero de 2015, venían tributando en el IRPF, la Disposición transitoria trigésimo segunda ha venido a establecer un régimen transitorio respecto de las rentas pendientes de imputar a sus socios. Además se han establecido diversos beneficios fiscales de forma que las sociedades civiles que, por tener objeto mercantil pasen a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades, puedan acordar su disolución durante los seis primeros meses de 2015.

En nuestra opinión, esta modificación normativa afectaría también a los socios españoles de sociedades civiles extranjeras cuyo objeto sea mercantil pues, como el artículo 87 de la Ley del IRPF no se ha modificado, y califica a las sociedades civiles extranjeras, a efectos de su consideración o no como entidades transparentes, en función de que su naturaleza sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas, de lo que se desprende que únicamente los socios españoles de sociedades civiles extranjeras con objeto civil podrán aplicar el régimen de atribución, por cuanto que las participaciones en sociedades civiles extranjeras cuyo objeto sea mercantil, a partir de 1 de enero de 2015, no se podrán acoger al régimen de atribución en el Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto, señala MARTÍNEZ LAFUENTE<sup>500</sup> que *“la sujeción al Impuesto sobre Sociedades de las sociedades civiles con objeto mercantil ha de causar importantes problemas de interpretación dada la contraposición de los términos civil y mercantil, pues es un lugar común de la doctrina que el “objeto mercantil” solo puede ser propio de las sociedades mercantiles, por lo que la sociedad civil con objeto mercantil entraría en el ámbito propio de las sociedades irregulares mercantiles, por lo que la confusión de conceptos está servida con lo que ello supone en orden a la correcta aplicación de la Ley General Tributaria, que no puede caer en la inseguridad jurídica ni provocar sorpresas a los contribuyentes”.*

<sup>499</sup> Con anterioridad, el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se refería a los “sujetos pasivos” en lugar de a los contribuyentes, aunque utilizaba indistintamente ambos términos.

<sup>500</sup> A. MARTÍNEZ LAFUENTE, “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia”, Carta Tributaria nº 5-6, agosto-septiembre 2015, p.58



Por ello, el referido autor considera que esas modificaciones normativas además de pecar de improvisación, ya que la delimitación entre las sociedades civiles y mercantiles se lleva a cabo en función de su objeto, no serán muy efectivas pues siempre cabría la opción de canalizar los rendimientos obtenidos por sociedades civiles con objeto mercantil a través de comunidades de bienes, las cuales siguen imputando las rentas que obtienen a sus socios en el régimen de atribución de rentas, por lo que una misma realidad económica puede ser objeto de un doble tratamiento fiscal con lo que ello supone de nuevas economías de opción admitidas de forma expresa por nuestro ordenamiento tributario.

En el ámbito internacional estas circunstancias puede dar lugar a un buen número de conflictos, aunque puede que también contribuya a resolver otros. En todo caso, resulta evidente que si, como vamos a ver posteriormente, los conflictos de calificación de las sociedades transparentes son una pieza imprescindible en el contexto de las planificaciones fiscales agresivas, lo deseable sería que la calificación de las entidades o agrupaciones se hiciera de forma uniforme de manera que todos los Estados aplicaran los mismos criterios con lo que los conflictos de calificación desaparecerían.

Como señalaron LORÁN y VILLA<sup>501</sup> con ocasión de la regulación de la transparencia en nuestro país del régimen de atribución de rentas y la inclusión dentro del mismo a las sociedades extranjeras de análoga naturaleza a las sociedades españolas en régimen de atribución de rentas, el tratamiento otorgado a las mismas no se refiere a un mecanismo de transparencia o al tratamiento tributario aplicable en el estado de residencia de dicha entidad, sino a la naturaleza legal o jurídica de cada entidad y su asimilación a otras entidades del mismo tipo de las existentes en España al objeto de recibir una calificación análoga y esto no es siempre fácil de determinar.

En efecto, pensemos, por ejemplo, en un *trust* discrecional constituido en el extranjero por una persona física española. Lo primero que tenemos que observar, como apunta MARTOS BELMONTE<sup>502</sup>, es que el *trust* es una institución jurídica propia del Derecho anglosajón, ajena al Derecho español. Con todo, el referido autor<sup>503</sup>, tras un minucioso y exhaustivo análisis, concluye que, *“aún reconociendo que las limitaciones de nuestro ordenamiento jurídico son claras y estamos ante una cuestión muy compleja y de difícil solución, sí existen algunos elementos que, interpretados, pueden conducir a la conclusión de que el régimen fiscal de atribución de rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es de aplicación al trust objeto de análisis. Esta solución no es perfecta y no está exenta de problemas, uno de ellos el de determinar el sujeto al que se atribuirán las rentas que, en principio, debería ser el settlor o constituyente del trust. Sea como fuere hay argumentos suficientes que podrían respaldar dicho tratamiento fiscal.”*

---

<sup>501</sup> M. LORÁN y E. VILLA, “Taxation of Private Equity in Spain...” cit., p.278

<sup>502</sup> P. MARTOS BELMONTE, “Tratamiento fiscal de un trust discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en Crónica Tributaria nº 142/2012, p. 78

<sup>503</sup> P. MARTOS BELMONTE, “Tratamiento fiscal de un trust...”cit., p. 94

Lo expuesto nos pone de relieve, con bastante claridad, que la clasificación por analogía no es fácil de llevar a cabo, aunque se apoye en un principio de lógica, ya que sólo conociendo el funcionamiento de cada tipo de entidad y la forma de interpretar y entender ese funcionamiento en cada país, se puede llevar a cabo la transparencia o *disregarding*, es decir que las rentas obtenidas por una entidad tributen en sede de sus socios y, sobre todo que, de esta forma, estos últimos se puedan beneficiar de la aplicación de los Convenios internacionales. Sin embargo, tendría que llevarse a cabo de una forma simple y natural y no haciendo un ejercicio extremadamente complicado para ver si se reúnen todas las características propias de las tipologías legales reconocidas en los respectivos ordenamientos o solo algunas de ellas y, en tal caso, qué criterio debe prevalecer.

### 3. Entidades híbridas

#### 3.1 Planteamiento

Las entidades y productos híbridos han adquirido un auge notable, hasta el punto de que en el marco del ambicioso proyecto BEPS<sup>504</sup> la OCDE ha instaurado una línea de acción<sup>505</sup> para tratar de neutralizar los perniciosos efectos que en el ámbito tributario provoca la utilización de instrumentos y entidades híbridas.

Como señala LÓPEZ RIBAS<sup>506</sup>, aunque los informes publicados en 2010 y 2011 ya alertaban sobre la necesidad de prestar atención a las situaciones en las que se producía un doble aprovechamiento fiscal de pérdidas por diferencias en su tratamiento en distintas jurisdicciones, es el informe denominado *“Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues”* publicado en marzo de 2012 donde se analiza la viabilidad de diversas posibilidades para afrontar las asimetrías que causan efectos perniciosos en el ámbito tributario.

Más recientemente, en el marco de la Acción 2 del Plan BEPS, se ha publicado un informe sobre el tratamiento de los denominados híbridos<sup>507</sup>, con fecha 16 de septiembre de 2014.

El referido informe, del que SANZ GADEA<sup>508</sup> hace un interesante análisis al tiempo que valora la acogida de las recomendaciones de la OCDE en la reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, refiere ciertos supuestos de asimetrías, consideradas como casos patológicos y los efectos perversos que producen, básicamente la generación de gastos fiscalmente deducibles no correspondida con ingresos fiscalmente computables o la generación de dobles deducciones, y efectúa un

---

<sup>504</sup> Addressing Base Erosion and Profit Shifting”

<sup>505</sup> Acción número 2

<sup>506</sup> S. LÓPEZ RIBAS, “Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos”, *Carta Tributaria Monografías*, diciembre 2014, pp. 3 a 17

<sup>507</sup> “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”

<sup>508</sup> E. SANZ GADEA, “Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 4/2014, pp 35 a 48

conjunto de recomendaciones para que las legislaciones fiscales nacionales puedan contrarrestarlos.

El concepto de híbrido se extiende tanto a los instrumentos financieros híbridos como a las entidades híbridas. Al respecto, señala SANZ GADEA<sup>509</sup> lo siguiente:

*“La esencia del híbrido descansa en que conduce a las partes que intervienen en su creación a adoptar posiciones incompatibles desde la perspectiva fiscal en sus respectivas jurisdicciones fiscales; y la de la entidad híbrida en que recibe un tratamiento distinto, en cuanto sujeto fiscal, antes dos o más jurisdicciones fiscales distintas. Por tanto, no hay un instrumento híbrido o una entidad híbrida por esencia, sino por efectos. Esto dicho, los instrumentos financieros complejos que aglomeran características propias del endeudamiento y de los fondos propios son los candidatos más aventajados para cumplir la función fiscal a través de la cual se identifica el instrumento híbrido. Y por lo que se refiere a las entidades híbridas, las candidatas seguramente serán las denominadas sociedades de personas o de tenencia de activos.*

*En todos los casos patológicos, dos o más jurisdicciones fiscales están afectadas, de manera tal que la neutralización del efecto perverso se encomienda a una de ellas (primary response) y solo cuando la misma falla debe actuar la otra (defensive rule). La aplicación de las dos normas debe hacerse de manera coordinada, evitando los solapamientos (linking rule), lo que exige una estrecha coordinación entre las jurisdicciones fiscales afectadas.”*

Como más adelante veremos, esos conflictos de calificación entre dos o más Estados, en lo que se refiere a la consideración de una entidad como transparente, pueden dar lugar hasta tres casos patológicos, junto con sus respectivas variantes.

Por tanto, el problema no es tanto que haya un conflicto de calificación sino que ese conflicto que, en la mayor parte de los casos, ha sido deliberadamente buscado conduce a que determinados gastos sean deducibles en una entidad filial sin ser ingreso en la matriz, a que determinados intereses sean deducibles en la entidad prestataria sin que supongan ingreso en la prestamista debido a la transparencia fiscal ni en su matriz o a que los mismos intereses sean deducidos tanto en la entidad matriz como en la filial.

La Unión Europea también se ha hecho eco de las recomendaciones de la OCDE, así como del G-20 y del G-8<sup>510</sup>. Incluso con anterioridad a dichos trabajos, en 2009, el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas puso de manifiesto un ejemplo específico de doble no imposición aludiendo a las asimetrías de determinados mecanismos financieros híbridos, reconociendo<sup>511</sup> que, en general, tales prácticas no son

<sup>509</sup> E. SANZ GADEA, “Recetas para neutralizar los efectos...”, cit., p. 35

<sup>510</sup> Declaraciones finales de la reunión de los dirigentes del G-20 de 18 y 19 de junio de 2012; Comunicado de la reunión de los Ministros de Hacienda y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20 de 5 y 6 de noviembre de 2012, de 15 y 16 de febrero de 2013 y de 18 y 19 de abril de 2013; Declaración conjunta de los Ministros de Hacienda de Reino Unido y de Alemania al margen de la reunión del G-20 de noviembre de 2012; Comunicado de la cumbre de los dirigentes del G-8 de 17 y 18 de junio de 2013.

<sup>511</sup> El 29 de febrero de 2012 la Comisión inició un procedimiento de consulta e investigación sobre la doble no imposición y su posible incidencia en el mercado interior.

deseables. También la Comisión, mediante la elaboración de su Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal<sup>512</sup> y su Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva<sup>513</sup>, se ha comprometido a emprender acciones destinadas a combatir las discordancias existentes en estructuras híbridas, préstamos y entidades, debidas a diferencias en su calificación entre territorios. Más recientemente ha anunciado que, con carácter previo a la aprobación de la nueva Propuesta revisada confía en alcanzar un consenso entre todos los Estados miembros de forma que las medidas de la OCDE en esta materia se implanten de manera uniforme de suerte que puedan ser incluidas en la nueva Propuesta revisada que constituiría el núcleo común europeo de la regulación en esta materia.

Para resolver el problema planteado por las asimetrías descritas en los referidos documentos en virtud de las cuales los pagos en concepto de préstamo híbrido transfronterizo se tratan como un gasto fiscalmente deducible en un Estado miembro, el del pagador, y como distribución de beneficios exenta de impuestos en el otro Estado miembro, el del beneficiario, provocando así una doble no imposición, el Grupo del Código de Conducta acordó unas directrices según las cuales el Estado miembro de destino debe atenerse a la consideración fiscal que otorga el Estado miembro de origen a los pagos en concepto de préstamo híbridos, por lo que no debe concederse una exención fiscal en relación con los pagos en concepto de préstamo híbrido deducibles en el Estado miembro de origen.

Sin embargo, según reconoce la Exposición de Motivos de la Directiva 2014/86/UE por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes<sup>514</sup>, la solución acordada por el Código de Conducta no puede aplicarse sin problemas en virtud de la Directiva 2011/96/UE ya que, *“cuando se cumplan varias condiciones de elegibilidad, se obliga a los Estados miembros a otorgar una exención fiscal (o a otorgar el derecho a deducción de la imposición que se haya producido en el extranjero) en relación con las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades matrices de las filiales de otro Estado miembro. Así es incluso si la distribución de beneficios se ha considerado gasto fiscalmente deducible el Estado miembro de residencia de la filial que efectúa el pago.”*

Con la modificación llevada a cabo por la Directiva 2014/86/UE<sup>515</sup> del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes se posibilita que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente denieguen la exención fiscal en relación con las distribuciones que sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.

---

<sup>512</sup> COM (2012) 722 final

<sup>513</sup> C(2012) 8806 final

<sup>514</sup> COM(2013)814 final de 25.11.2013

<sup>515</sup> DOUE L219/40 de 25.07.2014

No se ha incluido, sin embargo, la modificación contenida en la Propuesta en cuya virtud la disposición vigente contra las prácticas abusivas<sup>516</sup> sería sustituida por una norma común contra las prácticas abusivas, sobre la base de la cláusula similar incluida en la Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva. Por esta razón la Comisión incluirá, con toda probabilidad, una disposición de este tipo en la nueva propuesta para determinar la base imponible común europea lo que reforzará, sin duda, el contenido de la futura propuesta de base imponible armonizada común.

En nuestra opinión, la solución hasta ahora adoptada representa un avance por cuanto que se ha establecido una regla general por la que se prohíbe la doble no imposición sea deliberada o no, lo que evita que para sancionar estas prácticas se hubiera tenido que acudir a la aplicación de normas generales antiabuso que, en todo caso, siguen estando ahí, siendo aplicables las previstas en el Estado afectado por tales prácticas abusivas a la espera de que se alcance un consenso en el ámbito comunitario y se introduzca una cláusula común.

La modificación de la Directiva matriz filial marca, pues, un camino a seguir que, a nuestro juicio, también debería ser aplicado en materia de entidades híbridas, de forma que los pagos que den lugar a doble deducción o a doble no imposición no originen tales efectos.

### 3.2 Perspectiva de otros países

En este punto resulta interesante aludir al estado actual de esta cuestión en terceros países según relata BRAUNER<sup>517</sup> en el capítulo dedicado al tratamiento de las entidades híbridas desde la perspectiva de los Estados Unidos de América. En efecto, como señala el citado autor, los Estados Unidos han adquirido una gran experiencia en el tratamiento de las entidades transparentes en las últimas décadas y, en especial, desde que, en 1997, adoptó el sistema para clasificar a las entidades, tanto nacionales como extranjeras, coloquialmente conocido como “*check the box*” según el cual se establecía una lista cerrada de entidades comerciales y corporaciones con personalidad tributaria propia, mientras que, el resto, es decir, las entidades que no figuraban en esa lista, podían elegir tributar como entidades transparentes o no a efectos de la Administración tributaria estadounidense. Al tiempo, diversos Estados federados introdujeron nuevas formas societarias conocidas como sociedades de responsabilidad limitada<sup>518</sup> (LLC) y que son tratadas, a efectos fiscales, como sociedades transparentes, en ausencia de una voluntad expresa contraria a la aplicación del referido régimen.

Según indica BRAUNER, la elección del legislador estadounidense de aplicar una norma no universal y, además, opcional en el ámbito interno derivó en un uso intensivo de las denominadas entidades híbridas, término con el que se designa en los Estados Unidos a las entidades que son tratadas como transparentes a efectos fiscales estadounidenses

---

<sup>516</sup> El apartado 2 del artículo 1 establece que “la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.”

<sup>517</sup> Y. BRAUNER, “CCCTB and fiscally transparent entities...”, cit., pp. 209 a 212.

<sup>518</sup> *Limited Liability Companies*

pero que no son tratadas de la misma forma en el ámbito internacional. De forma similar, cuando las entidades son tratadas como transparentes a efectos de otros sistemas tributarios distintos del estadounidense y en dicho ordenamiento no reciben esa calificación, se denominan “*reverse-hybrids*”.

Aunque las entidades híbridas surgen como consecuencia de los conflictos existentes en materia de calificación, también son parte de un esquema de planificación basado en la elección del “*check the box*”. De esta forma, las entidades que, claramente habrían sido calificadas de forma unánime por todos los países se convierten en híbridas por su propia elección.

Para salir al paso de esta situación, en 1996 el Modelo de Convenio de Impuesto sobre la Renta introdujo el término “fiscalmente transparente” según el cual se puede considerar que el residente en un Estado con convenio obtiene directamente la renta generada por una entidad fiscalmente transparente según la normativa de su Estado de residencia.

En base a estas oportunidades legales, señala el autor citado, los contribuyentes empezaron a emplear, de manera intensiva, el uso de entidades híbridas y, muy en particular, un esquema basado en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre los Estados Unidos de América y Canadá que minimizaba la tributación en los Estados Unidos de las operaciones realizadas por entidades canadienses. Estas compañías, establecidas en los Estados Unidos como LLC eran fiscalmente transparentes según la normativa vigente en los Estados Unidos pero no según la normativa canadiense. De esta forma los intereses pagados por las filiales operativas estadounidenses a una LLC se atribuían directamente sin tributación alguna en los Estados Unidos a la matriz canadiense que, además, disfrutaba de la tributación reducida propia del Convenio, al tipo del 10%, ignorándose también en Canadá los pagos hechos entre las filiales operativas y la LLC. Asimismo, cuando la LLC distribuía dividendos a la matriz canadiense, tales dividendos disfrutaban de exención en Canadá.

Aunque se han empleado algunas restricciones temporales al empleo de estos métodos es lo cierto que se han generalizado y en todos los convenios suscritos por los Estados Unidos aparecen referencias a las entidades transparentes. En España, el Acuerdo Amistoso de 30 de enero y de 15 de febrero de 2006<sup>519</sup>, relativo a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, se refiere al tratamiento aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada estadounidenses (LLC), las Sociedades Anónimas estadounidenses “tipo S” (S Corporations), y otras entidades mercantiles consideradas como sociedades de personas (partnerships) o entidades no sujetas al impuesto sobre sociedades estadounidense, de forma que la renta percibida por dichas entidades se considera como percibida por un residente en los Estados Unidos en la medida en que la renta percibida por dicha entidad esté sujeta a tributación en los Estados Unidos como

---

<sup>519</sup> B.O.E de 13.08.2009

renta de un residente de dicho país<sup>520</sup>. A estos efectos, dichas entidades se entienden incluidas dentro del ámbito de aplicación del Convenio.

La aplicación de los Convenios es uno de los principales objetivos de las estructuras de inversión al objeto de conseguir una mayor eficiencia mediante la minimización de los costes a incurrir. De ahí que la calificación de una entidad como sujeta o no sujeta a tributación sea clave para la disfrutar de los tipos reducidos de los Convenios.

El asunto es de la máxima actualidad y el 68º Congreso de IFA celebrado en Mumbai en octubre de 2014 dedicó uno de los dos temas principales a esta cuestión<sup>521</sup>, complementando así el importante trabajo realizado en anteriores congresos en los que se abordaron las siguientes materias:

- *Partnerships and joint enterprises in International tax law (1973)*
- *The fiscal residence of the companies (1987)*
- *Recognition of foreign enterprises as taxable entities (1988)*
- *The disregard of a legal entity for tax purposes (1989)*
- *Interpretation of double taxation conventions (1993)*
- *International tax problems of partnerships (1995)*
- *Double non taxation (2004).*

A efectos de su informe, los relatores generales, LANG y STARINGER<sup>522</sup> dividieron el tratamiento del tema en dos partes; en la primera, abordaron el procedimiento que siguen los Estados para clasificar una entidad como sujeta o no sujeta al Impuesto sobre Sociedades y, en la segunda, analizaron, sobre la base de los informes de los relatores nacionales, la forma en que los diferentes países resuelven diversos conflictos de calificación, llegando a la conclusión, en este punto<sup>523</sup>, a la vista de cómo los relatores nacionales resolvieron de forma muy diferente los casos que se les habían planteado, que, generalmente, no siguen las recomendaciones de la OCDE, indicando que SCHAFFNER<sup>524</sup> es de la misma opinión.

A juicio de los relatores generales, la cuestión principal no consiste tanto en resolver los conflictos de calificación, sino en hacer un análisis minucioso de las reglas de localización de las rentas que, a menudo, pueden ofrecer soluciones satisfactorias para ambas partes.

---

<sup>520</sup> El tercer párrafo del referido acuerdo amistoso pone, a estos efectos, el siguiente ejemplo, si una LLC estadounidense, considerada como sociedad de personas a los efectos de de los impuestos federales y de los Estados Unidos percibe un pago de cánones desde España y la LLC tiene dos socios con igual participación, un residente en España y un residente en los Estados Unidos, la LLC podrá acogerse a los beneficios del convenio como residente en los Estados Unidos respecto del 50% de los cánones percibidos, dado que el 50% de dichos cánones, percibido por el socio residente en los Estados Unidos, está sujeto a tributación en dicho país.

<sup>521</sup> Sobre esta cuestión véase "Qualification of taxable entities and Treaty Protection" Cahiers de Droit fiscal International, volumen 99 b.

<sup>522</sup> M. LANG y C. STARINGER, "General Report", op. cit., pp.

<sup>523</sup> Op cit, p. 64

<sup>524</sup> J. SCHAFFNER, "The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships", *Bulletin for International Taxation*, 2000, p. 226

En cuanto al procedimiento que siguen los Estados para calificar a una entidad como sujeta o no al Impuesto sobre Sociedades, los relatores constataron la preferencia de la mayor parte de los países que remitieron sus respectivas ponencias nacionales, por realizar esa calificación con base en la normativa mercantil, de suerte que es la forma o tipo legal de la entidad lo que determina su estatus tributario, criterio que se apoya en razones de certeza y simplicidad.

No obstante, constataron también la notable excepción que supone el sistema estadounidense en virtud del cual la calificación de una entidad, a efectos tributarios, se realiza de forma separada e independiente de su calificación a efectos mercantiles, con la particularidad de que la competencia en materia normativa tributaria corresponde a los Estados Unidos, mientras que la normativa mercantil es competencia de los Estados federados, por lo que la normativa tributaria no es muy partidaria de apoyarse en las calificaciones mercantiles de los Estados y suele dar sus propios criterios, con independencia de que, además, a diferencia de la mayor parte de los países, la aplicación del régimen de transparencia suele tener carácter opcional.

En lo que se refiere a la situación en España, la relatora nacional VILLAR EZCURRA<sup>525</sup>, señaló que, en la mayor parte de los casos la calificación de una entidad extranjera como transparente o no se realiza por la Administración en base a las similitudes que presente cada entidad con las entidades transparentes nacionales; no obstante, reconoce que, por lo general, con la excepción de los Convenios suscritos con Estados Unidos y Alemania, los diferentes convenios suscritos por España no contienen previsiones acerca de cómo tratar a las entidades transparentes de otros países.

### 3.3 Soluciones propugnadas por la OCDE

Siguiendo en este punto a SANZ GADEA<sup>526</sup> interesa a examinar los supuestos patológicos descritos en el informe de 16 de septiembre de 2014 en los que intervienen entidades transparentes y las soluciones que, al efecto, se propugnan en el referido informe. Prescindiremos, por ello, de los problemas causados por los instrumentos financieros híbridos, sin perjuicio de que también se podrían presentar en algún caso como variantes de los referidos a entidades híbridas. De los 7 casos que presenta el informe y que comenta SANZ GADEA nos vamos a referir, por ello, sólo a los casos números 3, 4 y 5.

- Caso número 3, *Disregarded payments made by an hybrid entity to a related party*

Este supuesto se refiere al caso de una entidad que es transparente de acuerdo con la legislación del país en el que reside pero no de acuerdo con la legislación del país de la matriz, que otorga un préstamo a otra entidad residente en un tercer país, lo que determina que los intereses sean deducibles en la entidad prestataria sin que supongan

---

<sup>525</sup> M. VILLAR EZCURRA, "Qualification of taxable entities..." cit., p. 79

<sup>526</sup> E. SANZ GADEA, "Recetas para neutralizar los efectos..." cit., p. 36



ingreso en la prestamista debido a la transparencia fiscal, ni en su matriz, por causa del *disregarding* en cuanto efecto propio de la transparencia fiscal.

Al respecto, señala SANZ GADEA que si la entidad filial contase con ingresos suficientes en su base imponible para cubrir los intereses que satisface, el efecto pernicioso no se produciría. En el caso de que se produzca, la OCDE recomienda que los intereses no sean deducibles en la entidad filial y, subsidiariamente, que esos intereses sean gravados en sede de la matriz. Esta regla responde a la lógica de la no deducción, en sede de los establecimientos permanentes, de los intereses de los préstamos facilitados por la casa central.

- Caso número 4, *Payment to a foreign reverse hybrid*

En este caso la causa de la deducción y el no ingreso de los intereses descansa en la cualidad de transparente de la entidad prestamista. Como señala el mencionado autor, *“los intereses son deducibles en la entidad prestamista pero, por decirlo de manera sencilla, esos intereses no encuentran un contribuyente en quien tributar, en razón de esa transparencia.”*

Para ello se requiere que los socios de la entidad transparente residan en una jurisdicción fiscal distinta a la de dicha entidad y que la misma no sea considerada transparente por la jurisdicción fiscal en la que residen sus socios.

En relación con este supuesto la OCDE recomienda que los intereses sean considerados no deducibles en sede de la entidad transparente aunque omite la regla defensiva en cuanto que está contemplada en la recomendación que formula para el caso número 5, si bien a juicio del citado autor se podría aplicar el supuesto de transparencia fiscal internacional por lo que los intereses tributarían en sede de la prestamista.

- Caso número 5, *Basic double deduction structure using hybrid entity*

En el referido caso los mismos intereses se deducen en dos entidades distintas debido a la condición de transparente de la prestataria frente a la jurisdicción de la entidad matriz pero no ante la jurisdicción en la cual reside. Al igual que en el caso 3, señala SANZ GADEA que el efecto patológico quedaría superado si la entidad filial obtuviera otras rentas que compensen los intereses generados.

Al respecto, la OCDE recomienda que, como primera respuesta, se rechace la deducción de los intereses en sede de la matriz y, como respuesta secundaria, que se rechace la deducción de los intereses en sede de la entidad filial.

La causa de que se produzcan estos efectos se debe al dispar tratamiento del mismo negocio jurídico debido a que la calificación se realiza con arreglo a criterios distintos y a la utilización heterodoxa o imprudente de la técnica de la transparencia fiscal. No obstante, señala SANZ GADEA, la causa profunda de estos desajustes deriva de la deficiente aplicación del principio de preferencia de la sustancia o fondo sobre la forma o la existencia de un régimen de transparencia fiscal que incurre en competencia fiscal lesiva. Por ello, señala el mencionado autor que los problemas se resolverían si se le

diera a ese principio la prevalencia debida en lugar de resolver los conflictos mecánicamente.

Por nuestra parte, y aún estando de acuerdo con el fondo del asunto, pensamos que la aplicación de la prevalencia de la sustancia sobre la forma implicaría la aplicación de una cláusula general antiabuso lo que supondría que, en el mejor de los casos, desde el punto de vista administrativo, de cada diez casos que se plantearan se podría revisar uno solo de ellos, lo que no es operativo ni justo. Por ello, nos parece más adecuado dar una solución reglada uniforme, no sujeta a interpretaciones como ocurre, por lo general, con las cláusulas antiabuso. No obstante, la dificultad que tiene resolver todos estos supuestos es que las administraciones tributarias implicadas tienen que conocer previamente esas asimetrías, ser conscientes de los efectos que van a producir o producen y ponerse de acuerdo en la forma más razonable para resolverlos, lo que tampoco suele ser operativo.

En este contexto, se entiende mejor la solución que la Propuesta arbitra para las entidades transparentes y que consiste en evitar el conflicto disponiendo de antemano la calificación que en cada caso debe prevalecer, con independencia de que sea la más adecuada o no. Lo anterior debe entenderse en todo caso con independencia de la aplicación de las cláusulas antiabuso que procedan pues, evidentemente, esa forma de resolver los conflictos no entra a analizar la bondad de la solución resultante. En todo caso, como señala LÓPEZ RIBAS<sup>527</sup>, resulta esencial conocer el funcionamiento del instrumento híbrido en la jurisdicción contraparte, lo que solo se puede hacer compartiendo información entre jurisdicciones y contribuyentes.

### **3.4. La aplicación de los factores de la fórmula de reparto en el caso de rentas imputadas por entidades transparentes**

Como ya hemos comentado anteriormente, el artículo 89 contiene una regla peculiar que integra, más si cabe, a las sociedades transparentes en los grupos BICCS, lo que podría conducir a que llegasen a formar parte de los mismos de manera natural y que, en nuestra opinión, debería ser motivo de reflexión. También debería ser objeto de reflexión la viabilidad de la medida propuesta según tendremos ocasión de exponer.

El artículo 89 establece que *“cuando un sujeto pasivo posea una participación en una entidad transparente, los factores utilizados para el cálculo de su cuota parte incluirán las ventas, los salarios y los activos de la sociedad transparente, proporcionalmente a la participación del sujeto pasivo en sus pérdidas y ganancias.”*

De lo expuesto se desprende que los factores que pudiera tener una entidad transparente se imputarán al miembro del grupo que ostente una participación en dicha entidad de manera proporcional a la participación que ostente. De ello se desprende una ficción de titularidad de la entidad que ostenta una participación en una transparente de los elementos que determinan la composición de cada uno de los factores previstos en el

---

<sup>527</sup> S. LÓPEZ RIBAS, “Plan BEPS, acción 2...” cit., p. 16

artículo 86 que hace que, con independencia de cualquier otra consideración, tales factores se atribuyan sin mayores análisis al miembro del grupo que ostente una participación en una entidad transparente cualquiera que sea el Estado en que dicha entidad se encuentre situada.

Cuando en un capítulo posterior examinaremos la aplicación de la fórmula de reparto comentaremos que dicha aplicación requiere el desarrollo de diversas fases. En primer lugar, la determinación de la composición de cada uno de los factores y su valoración. A continuación, la asignación de los factores a un miembro del grupo o a otro, en función de quien sea su propietario o lo utilice de manera efectiva. En el caso de ventas de bienes, éstas se incluyen en el factor del miembro del grupo situado en el Estado miembro de destino de un envío o transporte de bienes dirigido a la persona que los haya adquirido. Si en el Estado miembro en el que se realice la entrega o se presten los servicios, no está situado ningún miembro del grupo, o si los bienes se entregan en un tercer país, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Aun cuando no parece lógico que una entidad transparente realice actividades de comercio internacional, hay que considerar que el tenor del artículo 89 no parece habilitar una asignación de factores distinta de la de atribuirlos al miembro del grupo que participe en la entidad transparente; por tanto, es muy dudoso que buena parte de las reglas contenidas en los restantes artículos del capítulo XVI de la Propuesta puedan ser aplicables en el caso de los factores provenientes de una entidad transparente.

En cualquier caso, esta regla presenta grandes dificultades en su aplicación práctica. Pensemos en una sociedad transparente residente en un Estado no comunitario, incluso en un paraíso fiscal, ¿cómo se van a determinar con seriedad los factores atribuibles a esta entidad? ¿Es posible que la Autoridad tributaria principal pueda comprobar si esos factores están bien declarados y valorados correctamente? Ciertamente no parece fácil sino, más bien, muy difícil que se puedan comprobar. Posiblemente esta regla esté vigente en Estados Unidos, dada la importancia que, como hemos visto, tienen las sociedades transparentes en dicho país, por lo que será muy interesante analizar los conflictos que, en relación con la imputación de los factores correspondientes a entidades transparentes a los partícipes en las mismas, se han planteado y los criterios que se han aplicado en su resolución.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que GRAU RUIZ<sup>528</sup> valora muy positivamente la acción número 13 del Plan BEPS<sup>529</sup> dedicada a la revisión de la documentación sobre precios de transferencia en virtud de la cual se propone *“desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas*

---

<sup>528</sup> M.A. GRAU RUIZ, “Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, 2014, pp. 257 a 566

<sup>529</sup> OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Editions OCDE.

*multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.”* A la luz de esta iniciativa, señala la citada autora, se podría disponer de una información consistente y armonizada sobre los elementos y activos productivos y podrían determinarse con mayor precisión los regímenes preferenciales que originan desvíos en los ingresos tributarios.

Aunque se advierte, también, que del cumplimiento de esta obligación podrían quedar exonerados aquellos países en los que la presencia de un determinado grupo multinacional es irrelevante y que esta información no pretende sustituir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es cierto que puede ser un punto de partida para que la información a facilitar por las empresas en relación con los factores productivos se generalice y contribuya, en su caso, a la distribución de la BICCIS entre los países así como, en todo caso, a una mayor transparencia. Todo ello, sin perjuicio de las dudas que la viabilidad de una acción de este tipo suscita y que, por nuestra parte, hacemos extensiva al conocimiento y determinación de los factores correspondientes a entidades transparentes.

De acuerdo con la Guía de implantación de la Acción 13<sup>530</sup>, la puesta en marcha de la misma tendrá lugar en 2016 y las autoridades tributarias procederán al intercambio de la información obtenida en 2017. El objetivo de estos trabajos es el de reforzar la transparencia mejorando el contenido de la documentación sobre precios de transferencia, de forma que en la documentación de precios de transferencia junto al *master file*, conteniendo la información relativa a todas las entidades miembros de un grupo multinacional, y al *country file*, que contiene, a nivel local, las transacciones de cada miembro del grupo, se incluya el *country by country report*, en el que figure cierta información relativa a la distribución a nivel internacional de los ingresos obtenidos e impuestos pagados en los países en que operan los grupos multinacionales junto con ciertos indicadores de la localización de la actividad económica del conjunto del grupo. Asimismo, en la guía se recomienda que el cumplimiento de estos nuevos requerimientos se recoja en la legislación interna.

No obstante, en el apartado 9 de la Guía se prevé una excepción en el cumplimiento de esta obligación para aquellos grupos multinacionales cuyo volumen de ingresos consolidados sea inferior a 750 millones de euros, de forma que si un grupo tuviera en 2015 un volumen de ingresos de 625 millones de euros, no tendría que presentar el *country by country report* en 2016<sup>531</sup>, si bien se prevé revisar este umbral en 2020.

La implantación de esta medida ha suscitado, sin embargo, preocupación en algunos sectores. Así, SUBRAMANIAN<sup>532</sup> señala que, una vez que el *country by country report* se

<sup>530</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 13: Guidance on the implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting

<sup>531</sup> Según la Guía, esta exención dejaría fuera del cumplimiento de esta obligación al 85 o 90% de los grupos multinacionales, lo que representaría un equilibrio adecuado entre las cargas y beneficios que esta obligación comportará para las Administraciones públicas.

<sup>532</sup> S. SUBRAMANIAN “A paradigm shift in Transfer Pricing. The new CbCR and documentation guidelines under the OECD BEPS Action Plan”, *International Taxation*, octubre 2014

implante, hay cierto riesgo de que las autoridades de la Administración tributaria india puedan usar esta información para someter a gravamen en India las rentas obtenidas por los grupos multinacionales de ese país en otras jurisdicciones, lo que podría conducir a una doble imposición.

Evidentemente, esta información suministrará una visión global de los grupos multinacionales y puede dar lugar a análisis que, hasta ahora, no se habían realizado, si bien es cierto que la comprobación de la veracidad y completud de estos informes no será, en ningún caso, una tarea sencilla y tampoco estará nada claro qué autoridad administrativa será la competente para realizar ese análisis y comprobar la veracidad y exactitud de esa información.

En todo caso y, sin perjuicio de las excepciones previstas, parece que, de momento, la única forma de aproximación que tendría la Autoridad tributaria principal para comprobar si la información procedente de las entidades transparentes que están, a su vez, participadas de forma directa por entidades del grupo, imputan correctamente sus factores, a efectos de aplicar la fórmula de reparto, es a través de la documentación de precios de transferencia de la propia entidad transparente y del grupo al que pertenece que podría ser o no el grupo BICCIS en el caso de que el miembro del grupo al que se le imputen las rentas de una entidad transparente tenga una participación inferior al 50%. Sin esa información y si no se incluye esa información como obligatoria en la presentación de la declaración del grupo, el artículo 89 no se podrá aplicar.

El nuevo informe *country by country report*, una vez que se implante y sea objeto de intercambio automático entre las administraciones tributarias, puede ser una fórmula para que las previsiones de la Propuesta en este punto puedan ser más viables, sin perjuicio de reconocer, como ya hemos apuntado, que no será una tarea nada fácil, además de que, como reconoce SUBRAMANIAN, será una nueva fuente de conflicto entre las Administraciones tributarias cuando comprueben que, aun estando la mayor parte de los factores productivos en su jurisdicción, la mayor parte de las rentas de un grupo multinacional residente en dicho país se obtienen en otros territorios.

En este punto, hemos de subrayar que, según consta en la página web de la OCDE, con fecha 29 de octubre de 2014, 54 países han firmado un convenio multilateral<sup>533</sup> para proceder a un intercambio automático de la información contable recibida por la nueva obligación de información con base en lo previsto en el artículo 6 del Convenio sobre Asistencia Mutua en el ámbito tributario según el cual dos o más partes signatarias pueden proceder a un intercambio multilateral, si bien, según lo previsto en la sección 5, la información objeto de intercambio está sujeta a las reglas de confidencialidad y otras normas de seguridad, incluyendo las limitaciones relativas al uso de la información recibida y a proteger los datos personales. Este intercambio de información, aplicado a la documentación sobre precios de transferencia, podría ser un buen punto de partida para poner en marcha estas iniciativas.

---

<sup>533</sup> "Multilateral competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information"

En nuestro país el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, ha incorporado, con efectos de 1 de enero de 2016, las previsiones contenidas en la acción 13 de BEPS relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

En este sentido, el artículo 14 del referido Reglamento ha establecido la obligación de aportar información país por país para las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la LIS, que no sean, al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, así como para aquellas otras que siendo dependientes directa o indirectamente de una entidad no residente que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes siempre que se produzca alguna de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 13.

Dicha obligación resultará exigible a las referidas entidades cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

La información exigida comprenderá, respecto del periodo impositivo de la dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción, la siguiente información expresada en euros:

- a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
- c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Impuestos sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
- e) Importe de la cifra de capital y de otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
- f) Plantilla media.
- g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
- i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

Por su parte, la Comisión está preparando diversas propuestas para unificar e intercambiar informaciones de este tipo.

## 4. Relaciones con entidades asociadas

### 4.1 Planteamiento general

Como hemos comentado anteriormente, la relación de los grupos BICCIS con otras entidades y, en particular, con entidades asociadas a los miembros del grupo es una cuestión relevante pues, en un mundo globalizado, las relaciones con terceros influyen poderosamente.

Esta importancia contrasta, sin embargo, con el escaso tratamiento que a esta materia dedica la Propuesta. El considerando 19 se limita a señalar que: *“Conviene que las operaciones entre un sujeto pasivo y una empresa asociada que no sea miembro del mismo grupo estén sujetas a ajustes de precios de conformidad con el principio de plena competencia, que es un criterio de aplicación general.”* Por su parte, el capítulo XIII, dedicado a las operaciones entre empresas asociadas, contiene sólo dos artículos en los que se define el concepto de empresas asociadas y se reitera el principio general antes mencionado. De ahí que tengamos que acudir a los documentos de trabajo de la Comisión para profundizar en el alcance de esta regulación.

En la reunión del grupo de trabajo celebrada el 20 de octubre de 2010<sup>534</sup> se analizó la situación de las entidades asociadas dentro de un contexto más amplio concerniente a las operaciones y acuerdos entre el grupo y otras entidades no pertenecientes al mismo.

En el referido documento se analizaron los siguientes aspectos:

- a) La relación entre los acuerdos internacionales firmados por los Estados miembros y las reglas comunes contenidas en la Propuesta
- b) La eliminación de la doble imposición
- c) El tratamiento de las retenciones aplicadas sobre los dividendos, intereses y cánones en el Estado de la fuente y
- d) Las reglas aplicables para determinar el beneficio en las transacciones realizadas entre entidades del grupo y entidades asociadas que no pertenecen al grupo.

Sobre todas estas cuestiones planea una cuestión previa ¿qué relación debe existir entre la Propuesta y los acuerdos internacionales suscritos por los Estados miembros?

Al respecto, el apartado A.3 del referido documento de trabajo señala que, de conformidad con el principio de supremacía del Derecho Comunitario, las normas comunitarias, por lo general, prevalecen sobre las derechos y obligaciones que se derivan de los acuerdos bilaterales o multilaterales suscritos entre los Estados miembros, si bien se aplica un diferente tratamiento para los acuerdos suscritos entre los Estados miembros y terceros países antes de la entrada en vigor de la Directiva comunitaria; por ello, en el caso de que estos últimos convenios incorporasen derechos y obligaciones no contemplados en la Propuesta, no se verían afectados por la misma.

---

<sup>534</sup> CCCTB\RD\003\doc\en “Transactions and dealings between the group and entities outside de group”

Esta opinión es compartida por la mayoría de la doctrina. Así, HERRERA MOLINA<sup>535</sup> advierte que el Derecho Comunitario ocupa la cúspide en la pirámide normativa de los Estados miembros si bien *“la relación entre los convenios internacionales y el Derecho Comunitario no puede reducirse a un problema de jerarquía normativa, en caso de conflicto, el Derecho comunitario prima teóricamente sobre los convenios internacionales que los Estados miembros hayan podido suscribir entre sí o con terceros países.”*

Si bien, a continuación, matiza que, aunque pudiera pensarse que es una cuestión resuelta que no admite discusión ni necesita desarrollo doctrinal, se trata, sin embargo, de uno de los problemas más complejos que plantean las relaciones de la Fiscalidad Internacional con el Derecho Comunitario, lo que le lleva a propugnar como posible vía de solución la aprobación de un convenio modelo europeo o de convenios de la Unión Europea con terceros Estados<sup>536</sup>.

A la luz de estos planteamientos, vamos a examinar las cuestiones relativas a las entidades asociadas, centradas en la trascendencia de esta calificación que afecta a los precios de transferencia, a las restricciones en materia de beneficios fiscales y al ámbito territorial de aplicación de la Propuesta. Para ello vamos a partir de la síntesis que de esta materia se realiza en el epígrafe D del documento de trabajo de 20 de octubre de 2010<sup>537</sup>.

Como advierte el mencionado documento en su párrafo 16, un buen número de cuestiones tributarias están relacionadas con el concepto de asociación, entre los contribuyentes, las entidades... El contenido de estas reglas es problemático por cuanto que, en la práctica, delimita el ámbito de aplicación de las reglas de transparencia. Como cuestión de principio, se afirma en el referido documento, si dos o más empresas son calificadas como entidades asociadas y no están dentro del mismo grupo, tienen que aplicar precios de transferencia, lo que implica que las operaciones y acuerdos entre las mismas tienen que ser valorados por su valor normal de mercado.

Por su parte, el párrafo 17 indica que la Propuesta sigue, por lo general, las reglas del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE si bien, al definir el concepto de asociación, va más allá que el Modelo de Convenio y precisa más el alcance de la titularidad y del control que definen la relación asociativa<sup>538</sup>. En línea con recientes

---

<sup>535</sup> P.M. HERRERA MOLINA, “Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario”, *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009

<sup>536</sup> Hay que tener en cuenta que en el mencionado trabajo de P.M. HERRERA MOLINA se analizan todo tipo de situaciones discriminatorias, de ahí que la fórmula de solución tendría que adaptarse a cada uno de los casos examinados.

<sup>537</sup> Doc cit, pp. 6 y 7

<sup>538</sup> En efecto, el artículo 9 del Modelo de Convenio define las empresas asociadas en la siguiente forma:

*“1. Cuando:*

*a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*

*b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y del otro Estado tenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa contratante.*

*Y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes,*



trabajos de la OCDE, los establecimientos permanentes y sucursales son tratados como entidades independientes.

De acuerdo con esos criterios, el artículo 78 define a las entidades asociadas en la siguiente forma:

*“1. Si un sujeto pasivo participa, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de un sujeto no pasivo, o de un sujeto pasivo que no pertenezca al mismo grupo, las dos empresas se considerarán empresas asociadas.*

*Si las mismas personas participan, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de un sujeto pasivo y de un sujeto no pasivo, o de sujetos pasivos que no pertenezcan al mismo grupo, todas las sociedades implicadas se considerarán empresas asociadas.*

*Un sujeto pasivo se considerará empresa asociada a su establecimiento permanente situado en un tercer país. Un sujeto pasivo no residente se considerará empresa asociada a su establecimiento permanente situado en un Estado miembro.*

*2. A efectos del apartado 1, se aplicarán las siguientes normas:*

- a) por participación en el control se entenderá la posesión de más del 20 % de los derechos de voto;*
- b) por participación en el capital se entenderá un derecho de propiedad de más del 20 % del capital;*
- c) por participación en la gestión se entenderá encontrarse en situación de ejercer una influencia significativa en la gestión de la empresa asociada;*
- d) una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes en primer grado se considerarán una sola persona.*

*En las participaciones indirectas, para determinar el cumplimiento de los requisitos de las letras a) y b) se multiplicarán los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Un sujeto pasivo que posea más del 50 % de los derechos de voto se considerará que posee el 100 % de dichos derechos.”*

Como vemos, el artículo 78 concreta más que el artículo 9 del Convenio Modelo el alcance del vínculo que define a dos entidades como entidades asociadas, si bien el artículo 79 es, por el contrario, bastante menos preciso a la hora de detallar los efectos que, en el ámbito fiscal, se derivan de esa asociación.

---

*los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de ni existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.*

*2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado – y someta, en consecuencia, a imposición – los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubieran convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste que proceda a la cuantía del impuesto que ha gravado esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.*

Al respecto, el artículo 79 establece que *“Cuando se acuerden o se impongan condiciones en las relaciones entre empresas asociadas que sean diferentes de las que se acordarían entre empresas independientes, cualquier renta que, de no ser por dichas condiciones, habría obtenido el sujeto pasivo y que no haya obtenido debido a esas condiciones, se incluirá en la renta de ese sujeto pasivo y se gravará según corresponda.”*

La redacción de este precepto, que junto con la definición de los vínculos asociativos que determinan su aplicación, constituye el núcleo del capítulo XIII, resulta de interés pues supone una traslación muy parcial del artículo 9 del Convenio Modelo en cuanto que sólo incorpora una parte del contenido del último párrafo del apartado 1 del referido precepto y no incluye referencia alguna a lo previsto en el apartado 2 en cuanto a la necesidad de eliminar la doble imposición correspondiendo a la Administración contraparte practicar el oportuno ajuste que matice los efectos derivados de la actuación administrativa al corregir el valor declarado por una de las entidades asociadas.

Ello es debido a la cuestión central que suscita la regulación de las relaciones con las entidades asociadas y que tiene que ver con lo que comentábamos anteriormente de la jerarquía normativa y prelación de fuentes en el Derecho Comunitario. En efecto, si las empresas asociadas son residentes en la Unión Europea, prevalecerá la aplicación de la BICCIS, en cuanto que como Directiva comunitaria prevalecerá sobre los acuerdos internacionales contraídos con otros Estados miembros de la Unión Europea, mientras que si estas obligaciones y derechos surgen con terceros Estados y han sido contraídos con anterioridad a la aprobación de la BICCIS, tales convenios no resultarán afectados, por cuanto que la Propuesta no puede regular la forma de actuar de terceros Estados. De hecho, en los Comentarios al Convenio Modelo algunos Estados<sup>539</sup> se han reservado el derecho para no incluir el apartado 2 en sus convenios, mientras que otros<sup>540</sup> se han reservado ese derecho para determinados supuestos.

A nuestro juicio, esto quiere decir que la regulación de las relaciones con las entidades asociadas residentes en terceros países no se va a ver afectada por lo previsto en este capítulo siempre que los respectivos convenios para evitar la doble imposición hayan sido suscritos con anterioridad a su aprobación. Realmente este es un punto débil de la Propuesta aunque, en nuestra opinión, no podría ser de otra manera, pues una regulación de carácter opcional y facultativo no puede prevalecer frente a unos tratados internacionales suscritos con anterioridad. Si no fuera así, significaría que los sujetos pasivos no solo pueden elegir la aplicación de la BICCIS, sino también la aplicación de los Tratados.

Otra cuestión importante, a nuestro juicio, además de lógica, que este razonamiento pone de manifiesto es que la BICCIS, debido a su carácter opcional, solo debería regular las relaciones de las entidades del grupo entre sí con la finalidad de determinar la base imponible armonizada común con vistas a su consolidación y ulterior reparto. Ahora bien, esto no es posible, porque la determinación de la base imponible, más aún cuando se

---

<sup>539</sup> Brasil, Malasia, Rusia, Tailandia y Vietnam

<sup>540</sup> Bulgaria, Sudáfrica, Costa de Marfil, Eslovenia, Marruecos y Túnez

hace por referencia exclusivamente a la normativa fiscal contenida en la Propuesta, sin tener en cuenta el resultado contable determinado conforme a la normativa contable prevista en cada uno de los Estados miembros, regula la forma de determinación de los ingresos sujetos y de los gastos deducibles y no deducibles y en esta tarea intervienen otros agentes además de las entidades miembros del grupo. Es más, afecta y define el ámbito territorial de la BICClS al determinar donde se consideran obtenidos o producidos tales ingresos y gastos.

De ahí que algunos autores hayan propuesto que la adopción de la BICClS se realice en dos etapas. La primera se limitaría a la armonización de la base imponible de los 27 Estados miembros de forma que se aplicaría obligatoriamente y no con carácter facultativo. En la segunda, se procedería a determinar el procedimiento de consolidación y el reparto entre los Estados miembros.

Con todo, esta solución no resolvería el problema planteado en las relaciones con terceros países, de ahí que la posibilidad de suscribir un convenio multilateral con terceros países para regular estas relaciones se profile como la fórmula más viable para resolver estas cuestiones.

Al respecto, el enfoque de la acción 15 de BEPS<sup>541</sup> que propugna desarrollar un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen adopten un *“instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que refleje la naturaleza evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución”* pone de manifiesto que esta problemática se plantea en diversas situaciones y que ese enfoque innovador podría contribuir a resolverlas.

En este sentido GABER ALI<sup>542</sup>, quien ha presentado una tesis doctoral en mayo de 2013 sobre los aspectos internacionales de la BICClS y su relación con terceros países, señala que, si la BICClS se aprobase, se podría suscribir un acuerdo multilateral entre los Estados que suscribieran la Propuesta<sup>543</sup> y los países terceros de mayor relevancia. De esta forma, según indica el referido autor, las incompatibilidades entre los aspectos internacionales de la BICClS y los convenios suscritos con terceros países se resolverían también en dos etapas.

En la primera, el convenio multilateral resolvería los conflictos suscitados entre las cláusulas antiabuso y los métodos para evitar la doble imposición, así como los derivados de la aplicación de las cláusulas de limitación de beneficios y *tax sparing* contempladas en la BICClS y previstas en los respectivos tratados. En la segunda, el convenio multilateral podría ocuparse de resolver los conflictos derivados de la aplicación de la fórmula de reparto, del principio de valoración de mercado y de los problemas derivados

---

<sup>541</sup> Doc cit p.38

<sup>542</sup> E. A. GABER ALI, “The International Aspects of the European Common Consolidate Corporate Tax Base (CCCTB) and their Interaction with Third Countries”, Londres, mayo de 2013, p. 356

<sup>543</sup> En caso de que se adoptase por el procedimiento de cooperación reforzada

de la distribución y reparto de las retenciones a cuenta soportadas o recaudadas por las entidades miembros entre los diferentes Estados.

En un contexto más general, aunque coincidente en el punto de vista, HERRERA MOLINA<sup>544</sup> subraya las ventajas de utilizar un Modelo de Convenio en el ámbito de la Unión Europea y un Convenio Multilateral frente a terceros Estados por la mayor flexibilidad, para el ámbito intracomunitario, del Modelo de Convenio, respetando la competencia de los Estados miembros en aquellos aspectos en que no existan roces con las libertades comunitarias. En cambio, en el ámbito externo, señala<sup>545</sup>, *“parece preferible utilizar una sola voz. De este modo no solo se simplificaría la adopción de los convenios, sino que se conseguiría una mejor posición negociadora frente a países terceros, en particular frente a los Estados Unidos.”*

Esta posición es coherente en cuanto que viene a poner de manifiesto las dificultades que encuentra la normativa comunitaria cuando regula las relaciones de los Estados miembros de forma que afecten a sus relaciones con terceros países y estos últimos no han participado en ninguna forma en el proceso de toma de decisiones, lo que conduce a que no se sientan concernidos por las mismas.

#### **4.2 Trascendencia de la calificación de una entidad como entidad asociada a otra**

Dentro de un grupo multinacional pueden darse diversos grados de participación; así, hay entidades en las que la matriz del grupo ostenta una participación comprendida entre el 20% y el 50%; en otras, la participación puede estar comprendida entre el 50 y el 75% y, finalmente, hay otras en las que la participación es superior al 75%. Sólo estas últimas, siempre que reúnan los requisitos de admisibilidad previstos en la Propuesta, se incluyen en el grupo BICCIS, computándose el grado de participación por la fórmula *“all in or all out”* que comentamos en su momento y que la Comisión describe en el documento de trabajo de 22 de noviembre de 2007<sup>546</sup>.

Por su parte, las entidades en las que la participación ostentada se sitúa entre el 50 y el 75%, aunque se adscriban al grupo mercantil, quedan fuera de grupo BICCIS al igual que aquellas otras en las que la participación se encuentra comprendida entre el 20 y el 50% o, incluso, aquéllas en las que aun cuando se ostente un grado de participación superior al 75% no reúnan los requisitos de admisibilidad. Por tanto, cuando se trata de delimitar la relación entre las entidades del grupo y las que están fuera del grupo, la Propuesta se refiere solo a las entidades que integran el grupo BICCIS y que, por tanto, consolidan fiscalmente. Las demás, obviamente, son entidades ajenas al grupo.

De otra parte, la Propuesta emplea, en algunas ocasiones, la expresión *“partes vinculadas”* lo que suscita la duda de si tiene el mismo alcance que la expresión *“empresas asociadas”*. Evidentemente, el concepto de entidades vinculadas es un

---

<sup>544</sup> P.M. HERRERA MOLINA, “Convenios de Doble Imposición y...”, .cit. p.

96

<sup>545</sup> Citando a R. MASON “U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice”, *Tax Law Review*, 59 (2005)

<sup>546</sup> CCCTB\WP057/doc.en, “Possible elements of a Technical Outline”

concepto más amplio que se refiere no sólo las entidades asociadas, sino también a las que integran el grupo mercantil y a aquellas que forman parte del grupo de consolidación fiscal. El parágrafo 78 del documento de trabajo CCCTB\WP\057<sup>547</sup> emplea un concepto amplio de entidades vinculadas como aquéllas entidades en las que una controla a la otra, o ambas están bajo un mismo control, considerando adecuado, a estos efectos, establecer una regla fija en lugar de hacer un análisis caso a caso, por lo que se considera que se dan estas circunstancias cuando la participación es igual o superior al 20 % de los derechos de voto.

En este contexto, la calificación como entidad asociada tiene trascendencia en dos ámbitos, en lo que se refiere a la aplicación de precios de transferencia, dado el tenor de la previsión contenida en el artículo 79, y en lo que concierne a la deducción de intereses ya que, según lo previsto en el artículo 81.1, los intereses abonados a una empresa asociada residente en un tercer país no resultan deducibles.

Al respecto, pensamos que cuando en uno y otro precepto se hace referencia a las entidades asociadas se está refiriendo a aquéllas en las que se ostenta un porcentaje de participación comprendido entre el 20 y el 75%, es decir, que solo las entidades miembros del grupo BICCIS quedan excluidas del ámbito de aplicación de estos preceptos. Llegamos a esta conclusión por la necesidad de distinguir los conceptos mercantiles y contables de los puramente fiscales.

Evidentemente la Propuesta se refiere solo a los conceptos fiscales ya que, como hemos analizado en su momento, la base imponible se determina a partir de las normas fiscales contenidas en la misma y no parte, para su medición del resultado contable. Además, todas sus previsiones se dirigen a los sujetos contemplados en la misma. De ello se desprende que la condición de miembro de un grupo mercantil es indiferente a efectos de la Propuesta, según la cual dentro del contexto de un grupo mercantil podrían convivir más de un grupo BICCIS<sup>548</sup>, por lo que, a efectos de la misma todas las entidades que reúnan los requisitos del artículo 78 y no formen parte de un grupo BICCIS, se consideran, a la vez, partes vinculadas y entidades asociadas, dado que el precepto se limita a establecer un umbral mínimo de participación a efectos de su aplicación, sin establecer límite máximo de participación para excluir la aplicación del mismo.

Es evidente que de la aplicación de los referidos preceptos quedan excluidas las entidades del grupo fiscal porque consolidan fiscalmente y, por tanto, como determina el artículo 59.1, a efectos de calcular la base imponible consolidada no se tienen en cuenta las pérdidas y ganancias derivadas de operaciones realizadas directamente entre los miembros de un grupo. Aunque también resulta evidente que si una entidad sale del grupo fiscal pero, por medio de alguna otra entidad, el grupo sigue manteniendo en dicha

---

<sup>547</sup> "CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline", Common Consolidated Corporate Tax Base, reunión del grupo de trabajo de 26 de Julio de 2007

<sup>548</sup> Así lo reconocen M. BOURGEOIS y E. von FRENCKELL "Relation to Taxpayers outside the Group" en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, en nota a pie de página nº 6, p. 198.

entidad un porcentaje de participación superior al 20%, dejaría de ser miembro del grupo para convertirse en entidad asociada.

Por tanto, en nuestra opinión, resulta procedente determinar el valor normal de mercado en todas aquellas operaciones que se realicen entre entidades que no son miembros de un grupo BICCIS y aquellas otras que sí pertenecen al mismo. Asimismo, si dos entidades pertenecen a dos grupos BICCIS distintos pero reúnen las condiciones previstas en el artículo 78 para ser consideradas empresas asociadas, deberán aplicar también precios de transferencia en las operaciones que realicen.

A la hora de proceder a aplicar estos precios de transferencia, se deberán aplicar las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”

No obstante, como señalan BOURGEOIS y von FRENCKELL<sup>549</sup>, la documentación requerida por las distintas Administraciones tributarias en materia de precios de transferencia varía mucho de unos países a otros, lo que puede dificultar un análisis de conjunto de las operaciones de este tipo realizadas en sede del mismo grupo BICCIS

En lo que se refiere a la exclusión de las deducciones de intereses, el artículo 81, del que realizaremos un estudio más extenso en el capítulo dedicado a las cláusulas antiabuso, establece la no deducibilidad de los intereses abonados por una entidad miembro de un grupo BICCIS a una entidad asociada residente en un tercer país siempre y cuando no exista un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE y se cumpla una de las condiciones siguientes:

- c) que, con arreglo al régimen general de ese tercer país, esté previsto un impuesto sobre beneficios a un tipo legal del impuesto de sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros;
- d) que la empresa asociada esté sujeta a un régimen especial en ese tercer país en virtud del cual el nivel de tributación sea sustancialmente inferior al del régimen general.

No obstante lo indicado anteriormente, el apartado 3 del referido artículo 81 establece que los intereses satisfechos a una entidad residente en un tercer país con el que no se haya celebrado un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE podrán ser reducidos por un importe no superior al que se habría aplicado entre empresas independientes, cuando se cumpla una de las condiciones siguientes:

- d) que el importe de dicho interés se incluya en la base imponible como renta de la empresa asociada, de conformidad con el artículo 82, es decir cuando a la entidad le resulte aplicable el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, y el interés se integre en la base imponible imputable al sujeto pasivo.

---

<sup>549</sup> M. BOURGEOIS y E. von FRENCKELL “Relation to Taxpayers outside...” cit., p. 202

- e) Que el interés se pague a una sociedad cuya principal clase de acciones se negocie normalmente en una o varias bolsas de valores reconocidas;
- f) Que el interés se pague a una sociedad que se dedique, en su país de residencia, a una actividad comercial o empresarial, entendiéndose como tal una actividad económica independiente con fines de lucro, en el contexto de la cual los directivos y empleados llevan a cabo actividades operativas y de gestión sustanciales.

Por tanto, se establecen una serie de condiciones tendentes a limitar la deducibilidad de los intereses satisfechos a entidades asociadas residentes en terceros países que no reúnen unos estándares mínimos de transparencia<sup>550</sup>, lo cual resulta de todo punto lógico teniendo en cuenta que la deducción de esos intereses no afecta solo al Estado miembro en el que tales intereses se satisfacen sino que, como consecuencia de la determinación consolidada de la base imponible afecta al resto de los Estados miembros cuyas entidades residentes en los mismos se integren en un grupo BICCIS. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, esta limitación afecta a todas las entidades residentes en terceros países con las que exista un grado de vinculación superior al 20%.

No obstante, es preciso reconocer, por nuestra parte, que esos estándares son más bien formales por cuanto que recientes estudios de la Comisión han puesto de manifiesto que, en la práctica, los tipos efectivos aplicados, sobre todo a las empresas multinacionales, en buena parte de los Estados miembros, difieren considerablemente de los tipos nominales vigentes en tales países, en una parte, por las deducciones aplicadas y, en otra, por los acuerdos que los grandes grupos alcanzan con las Administraciones tributarias de diversos países y que han dado lugar a una serie de expedientes de investigación de la Dirección de Competencia de la Comisión Europea, así como a la elaboración de una propuesta de Directiva sobre intercambio de *rulings* concertados con las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

Es interesante advertir, para finalizar este análisis, que estas limitaciones no afectan, sin embargo, a las entidades transparentes por cuanto que integran sus ingresos y gastos en la entidad del grupo que ostenta una participación en las mismas, por lo que no habría lugar a limitar la deducibilidad del gasto en cuanto que el gasto satisfecho a dicha entidad se neutralizaría con el ingreso obtenido por la misma. Tampoco serían aplicables, por virtud de lo previsto en el artículo 84.2, precios de transferencia en cuanto que, según establece el referido precepto, las operaciones entre un sujeto pasivo y una entidad transparente se excluyen proporcionalmente a la participación del sujeto pasivo en la entidad y se consideran que han sido determinadas conforme al principio de plena competencia.

En cuanto a las entidades híbridas, pensamos que tales limitaciones sí resultarán aplicables, en la medida en que, con arreglo a lo previsto en la Propuesta, no se consideren transparentes y reúnan los requisitos al efecto previstos.

---

<sup>550</sup> Hay que tener en cuenta que criterios similares a los contenidos en dicho precepto se han empleado para revisar la calificación de los antiguos paraísos fiscales, por lo que las jurisdicciones que no siguen los estándares de la Directiva 2011/16/UE son, en la práctica, equiparables a los paraísos fiscales.

## 5. Conclusiones

La relación con las entidades que no pertenecen al grupo BICCIS merece una regulación más detallada, pues de otra forma el esquema legal quedaría inacabado, ya que la base imponible no se determina precisamente con las rentas obtenidas entre los miembros del mismo grupo BICCIS, en cuanto que dichas rentas, precisamente, son objeto de exclusión a efectos del cálculo de la misma, sino que deriva de las relaciones que se llevan a cabo con entidades ajenas al grupo fiscal, las cuales pueden ser, y así sucede con frecuencia, entidades vinculadas.

Por ello, si en la configuración de este esquema tienen que tomarse en consideración los acuerdos suscritos con terceros países antes de la aprobación de la Propuesta, la armonización va a ser muy difícil de conseguir, de ahí que la única fórmula viable sea la de que los terceros países suscriban un acuerdo multilateral por el que adapten sus respectivos convenios al contenido de la Propuesta, si bien esto solo se podrá producir, lógicamente, si esa adaptación resulta conforme a sus intereses o les reporta otras ventajas.

Algunos colectivos empresariales han sugerido<sup>551</sup> la supresión de las retenciones en la fuente en todos los pagos realizados entre entidades acogidas al régimen BICCIS, aunque pertenezcan a grupos diferentes. No parece que sea esta la solución más adecuada que eliminaría la tributación compartida en la fuente a favor de un sistema de tributación en residencia con una línea divisoria no muy clara, a nuestro juicio, y en la que los criterios sobre la residencia de las entidades son muy difusos y se prestan a interpretaciones divergentes.

Finalmente, la inclusión de las entidades transparentes en la BICCIS, aún reconociendo que las rentas procedentes de esas entidades se tienen que integrar en la BICCIS de una u otra manera, da a la Propuesta una dimensión internacional que trasciende a la de la Unión Europea y que, teniendo en cuenta la proliferación de las entidades transparentes en los Estados Unidos de América, supone una puerta abierta a la consolidación al amparo de la normativa comunitaria europea de los grupos multinacionales.

En este contexto, las acciones del Plan BEPS resultan muy necesarias siempre que sean eficaces y conduzcan a una tributación justa, lo que no parece sencillo.

## CAPÍTULO XI. CLÁUSULAS ANTIABUSO

### 1. Planteamiento

El capítulo XIV de la Propuesta de Directiva está dedicado a las normas antifraude y comprende cuatro preceptos, el artículo 80, que contiene la norma general antifraude, el artículo 81, la cláusula de limitación de las deducciones de intereses y los artículos 82 y 83, relativos al régimen de las sociedades extranjeras controladas<sup>552</sup> y al cómputo de las

<sup>551</sup> Así lo indican M. BOURGEOIS y E. von FRENCKELL, op cit. pp 206 y 207

<sup>552</sup> Generalmente conocido por sus siglas en inglés C.F.C, "Controlled Foreign Companys".



rentas que deben incluirse en la base imponible con motivo de la aplicación del referido régimen.

En la propuesta figuran, además, otras normas que también pueden calificarse de cláusulas antiabuso, como la denominada cláusula de inversión<sup>553</sup> contenida en el artículo 73, la exclusión de la exención prevista en el caso de transmisión de acciones recogida en el artículo 75 y la denominada cláusula de salvaguardia incluida en el artículo 87 con la finalidad de evitar manipulaciones de los factores que determinan la cuota de reparto atribuible a los Estados miembros donde residen las filiales del grupo que consolida con arreglo a la Propuesta.

La finalidad y utilidad de estas disposiciones, así como el ámbito territorial de aplicación de las mismas y su relación con las disposiciones análogas de los Estados miembros constituye el objeto de este capítulo teniendo en cuenta, además, dos circunstancias de absoluta relevancia que pueden alterar el escenario de la propuesta.

La primera, se refiere a la posibilidad de que, dada la envergadura de la Propuesta y la complejidad de la misma, así como las repercusiones que su aprobación podría tener en los Estados miembros, cabe pensar que, bien su aprobación o bien su entrada en vigor, pudieran tener lugar por etapas, es decir, que en una primera etapa se pudiera aprobar la definición de una base imponible armonizada común y, en etapas posteriores, la consolidación y el mecanismo de reparto entre los Estados miembros<sup>554</sup>.

La segunda, se refiere a la posibilidad de que la Propuesta se apruebe por el procedimiento de cooperación reforzada y puede concurrir tanto para el caso de que se produzca la circunstancia mencionada en primer lugar, es decir, que se decida la aprobación por etapas de la Propuesta o de forma independiente en el caso de que un número suficiente de Estados miembros se pusieran de acuerdo en poner en funcionamiento la totalidad de la Propuesta o sólo la armonización de la base imponible por medio del procedimiento de cooperación reforzada previsto en el artículo 43 del Tratado de la Unión Europea.

Estas circunstancias podrían influir de forma decisiva en el ámbito de aplicación de la Propuesta por cuanto que, como es bien sabido, el valor de las cláusulas antifraude depende de su eficacia, la cual está ligada íntimamente a su aplicación y a la interpretación del alcance de las mismas derivado tanto de la aplicación realizada por la Administración como por la interpretación y revisión que realizan los Tribunales de Justicia.

En estos momentos, ya sabemos que la Comisión se ha decidido por la implantación de etapas de la BICCIS dado que resulta prácticamente imposible conseguir un acuerdo unánime en torno a un proyecto tan ambicioso y de tanto contenido.

---

<sup>553</sup> también conocida por su nombre en inglés “switch over clause”

<sup>554</sup> Esta tesis se propugna por C. SPENGLER, M. ORTAMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATENAER, “A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB”, *Wold Tax Journal*, octubre 2102, pp. 185 a 221. También en los documentos de los grupos de trabajo de la Comisión los representantes de diversos Estados plantearon esta posibilidad en los debates, dada la dificultad de lograr un acuerdo por unanimidad en tan diversas materias todas ellas de gran importancia.

En este contexto, en el que se aprobarían, en una primera etapa, los aspectos de la Propuesta referidos a la definición de la base imponible armonizada común, en nuestra opinión, la introducción de una cláusula antiabuso de carácter general no tendría mucho sentido, en cuanto que se aplicarían las cláusulas propias de los Estados miembros, por lo que las denominadas cláusulas específicas deberían, en su caso, reconvertirse en elementos definitorios del hecho imponible del impuesto, es decir, de los elementos que integran la renta por definición de los ingresos sujetos al impuesto menos los gastos fiscalmente deducibles.

En este escenario no deberían tener cabida, en nuestra opinión, las cláusulas procedimentales de carácter general, por cuanto que estos aspectos corresponden al ámbito de aplicación de la Propuesta que quedaría relegado para una etapa ulterior, todo ello sin perjuicio de la conveniencia de establecer unas cláusulas antiabuso de alcance general de manera uniforme en todos los Estados miembros si bien esas cláusulas no serían exclusivas de la Propuesta.

A esta finalidad responde la Recomendación de la Comisión de 6 diciembre 2012, sobre la planificación fiscal agresiva<sup>555</sup> que, más adelante comentaremos, en cuyo apartado cuarto se recomienda, a fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresivas que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, que los Estados miembros adopten una norma general de lucha contra el fraude, adaptada a situaciones nacionales y transfronterizas limitadas a la Unión, así como a situaciones que afecten a terceros países.

En este contexto, cada Estado aplicaría sus propias cláusulas antiabuso sin perjuicio de la posible adopción de una disposición de similar redacción en todos los Estados miembros.

Aunque la aprobación por etapas hace, sin duda, más fácil su aprobación, no cabe descartar el hecho de que no se consiga alcanzar la unanimidad por lo que sería posible que la Propuesta llegara a aprobarse por el procedimiento de cooperación reforzada. En este caso, resultaría que en el seno de la Unión Europea habría países que aplicarían la BICCIS y otros que no la aplicarían por lo que una compañía matriz residente fiscal en un Estado participante podría incluir en el sistema BICCIS a sus filiales y sucursales en otro Estado miembro participante pero no a aquellas residentes en un Estado que no aplique la BICCIS. A su vez, una compañía matriz residente en un Estado no participante no podría incluir a sus filiales y sucursales residentes en un Estado participante, de lo que se desprende que una mayor relación y cooperación tiene que darse entre unos y otros Estados para que la propuesta llegue a aplicarse en aquellos que la implantasen por medio de la cooperación reforzada.

La reciente Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo<sup>556</sup> hace una reflexión interesante a estos efectos:

---

<sup>555</sup> (2012/772/UE), L 338/41, de 12 diciembre de 2012

<sup>556</sup> COM (2015) 302 final cit., p. 10

*“Aunque la nueva propuesta está siendo elaborada, deberán proseguir los trabajos en el marco de la propuesta que se encuentra actualmente sobre la mesa del Consejo acerca de algunos aspectos internacionales de la base común relacionados con el proyecto BEPS. Por ejemplo, se incluiría la adaptación de la definición de “establecimiento permanente” de modo que las empresas no puedan evitar artificialmente ser sometidas a una imposición en los Estados miembros en que desarrollan una actividad económica, y la mejora de la normativa aplicable a las sociedades extranjeras controladas, para garantizar la tributación efectiva de los beneficios obtenidos en un país con un nivel de imposición bajo o nulo. El consenso sobre esos elementos debe lograrse en el Consejo en un plazo de doce meses y debe hacerse legalmente vinculante antes de que se alcance un acuerdo sobre la BICIS revisada.”*

Esta declaración confirmaría, en nuestra opinión, el criterio que antes hemos sustentado en el sentido de que ese más importante conseguir un acuerdo sobre cláusulas anti abuso concretas que, en relación a una cláusula general pues, en todo caso, la eficacia de la misma dependería, principalmente, de su aplicación práctica, por lo que más adelante comentaremos algunos aspectos de esta aplicación referidos a diversos países.

## **2. Antecedentes**

La definición de las reglas anti abuso ha sido abordada en diversos documentos de la Comisión con carácter previo a la presentación de la Propuesta de Directiva. Así, en 2007, la Comisión presentó una comunicación sobre la aplicación de las medidas anti abuso en el área de la imposición indirecta dentro de la Unión Europea y en relación a terceros países<sup>557</sup>. La comunicación analizó los principales aspectos de los asuntos más relevantes debatidos ante el TJUE con vistas a promover un debate sobre las respuestas adecuadas que los Estados miembros deben dar a los desafíos que se les plantean en esta área.

En junio de 2008<sup>558</sup>, el Consejo ECOFIN adoptó una resolución referente a la coordinación de las reglas existentes en materia de las sociedades CFC y de subcapitalización en el contexto de la Unión Europea. La Resolución recomienda a los Estados miembros que adopten principios comunes que apliquen a las situaciones transfronterizas derivadas de estas disposiciones.

Por su parte, los servicios de la Comisión expresaron algunas dudas iniciales en esta materia con ocasión de las discusiones llevadas a cabo en las reuniones del grupo de trabajo celebradas los días 27 y 28 septiembre y 10 a 12 diciembre 2007<sup>559</sup>. Un análisis

---

<sup>557</sup> COM (2007) 785, de 10 diciembre 2007.

<sup>558</sup> 10597/2010, de 8 junio 2010,

<sup>559</sup> CCCTB/WP/057/doc

detallado de las soluciones propuestas se recoge en el documento presentado al grupo de trabajo los días 13 y 14 abril 2008<sup>560</sup>.

El escudo compuesto por las reglas anti abuso de la Propuesta se articula en dos niveles:

- a) Una cláusula general anti abuso ( General Anti-Abuse Rule o GAAR)
- b) reglas específicas que tienen la finalidad de proteger la base consolidada de la erosión en aspectos concretos.

Conviene, por ello, analizar la relación existente entre unas y otras así como con las reglas al respecto existentes en los Estados miembros.

### **3. Cláusula general anti abuso (GAAR)**

El artículo 80 de la propuesta establece lo siguiente:

*“Las operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes.”*

#### **3.1. Procedencia de esta regla**

La Comisión en su Comunicación de 2007 señaló la importancia de establecer una cláusula general anti abuso de de manera coordinada entre los Estados miembros.

También las directivas vigentes en materia de imposición directa contienen reglas de este tipo.

Así, el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial<sup>561</sup> prevé que *“la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para evitar fraudes y abusos”*.

El artículo 15.1, a) de la Directiva 2009/133/CE aplicable en materia de fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones y al traslado de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro<sup>562</sup> establece que:

---

<sup>560</sup> CCCTB/WP/065/doc

<sup>561</sup> Directiva 90/435/CEE del consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes

<sup>562</sup> Directiva 2009/133/CE del consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros y al traslado del domicilio social de una sociedad europea o de una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro, que deroga la anterior directiva 90/434/CEE, cuyo artículo 11, 1, a) se refería a esta misma cuestión.

*“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar parcialmente el beneficio de las mismas cuando alguna de las operaciones contempladas en el artículo 1 tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”.*

Finalmente, el artículo 5.1 de la Directiva de intereses y cánones establece una prevención similar a la prevista en la Directiva de matrices y filiales, en el sentido de que no constituye un obstáculo al mercado interior la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para evitar fraudes y abusos.

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido una doctrina muy consolidada y de gran relevancia en relación con la aplicación de estas reglas pudiendo mencionar, entre otras, la sentencia *Leur Bloem*<sup>563</sup> que señaló que el concepto de motivo económico válido es más amplio que la búsqueda de una ventaja fiscal.

Por su parte, la sentencia *Kofoed*<sup>564</sup> señaló que el régimen de la directiva de fusiones se aplica con independencia de los motivos de la operación, si bien cabe denegar su aplicación cuando sólo se persigue una ventaja fiscal.

En el ámbito de la Sexta Directiva del I.V.A tres relevantes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, todas ellas de fecha 21 de febrero de 2006, dictadas en los asuntos *Halifax*<sup>565</sup>, *Bupa Hospitals*<sup>566</sup> y *University of Huddersfield*<sup>567</sup> afirmaron con claridad que el abuso de derecho está prohibido en el marco del Derecho Comunitario. La aplicación de la normativa comunitaria no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, si no únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho Comunitario. Así, se indica que:

*“Procede interpretar la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a reducir el impuesto sobre el Valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.*

---

<sup>563</sup> Sentencia de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95 en el que se analiza el supuesto de la constitución de una sociedad holding por canje de valores acogido a la directiva 90/434

<sup>564</sup> Sentencia de 5 de julio de 2007, asunto C-321/05

<sup>565</sup> Asunto C-255/02

<sup>566</sup> Asunto C-419/02

<sup>567</sup> Asunto C-233/03

*La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal”.*

En el mismo sentido se pronunció la sentencia de 17 de enero de 2008 dictada en el asunto Part Service <sup>568</sup>.

En la sentencia de 12 de setiembre de 2006, relativa al asunto Cadbury Schweppes <sup>569</sup> el Tribunal determinó que los artículos 43 y 48 del tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios están sujetos en este último estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Por consiguiente la aplicación de esta medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.

### **3.2. Alcance de la Cláusula general anti abuso (GAAR)**

Al respecto, señala HARRIS <sup>570</sup> que la jurisprudencia ha desarrollado la aplicación de estas reglas en un contexto muy diferente al que se pretende situar la regla general antiabuso para la BICCIS. La jurisprudencia intenta aplicar esta regla sólo a operaciones transfronterizas cuando un Estado miembro ha restringido la libertad de un particular pero no cuando esta restricción se plantea un contexto nacional, aunque no ocurre así en todos los casos, como por ejemplo, Leur Bloem o Halifax. Aunque la BICCIS pretende aplicarse en un contexto transfronterizo también puede afectar a operaciones que se realicen en el contexto de un Estado miembro.

La jurisprudencia no define, sin embargo, la cláusula general anti abuso; no es una herramienta para prevenir el fraude ya que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la utiliza para comprobar el exceso con el que esta cláusula se haya podido aplicar en los Estados miembros.

---

<sup>568</sup> Asunto C-105/07

<sup>569</sup> Asunto C-196-04

<sup>570</sup> P. HARRIS, P. “The CCCTB GAAR. A Tootless tiger or Russian Roulette?” en la obra colectiva CCCTB Selected Issues, cap XV pags 271 a 297, Dennis Weber, Eucotax, Wolters Kluwer Law & Business, Ed Dennis Weber.

A pesar de que en el área de las libertades fundamentales sólo los montajes completamente artificiales pueden ser considerados abusivos, el Tribunal también ha interpretado en el caso Halifax que actividades económicas genuinas, cuando han sido ordenadas para producir beneficios tributarios, pueden ser desagregadas o recaracterizadas si se constata la existencia de un abuso de derecho.

Cualquier Directiva que se implemente está sujeta al control de las libertades fundamentales, por lo que necesaria, y afortunadamente, el test de la jurisprudencia seguirá aplicándose. Por ello, se pregunta HARRIS,<sup>571</sup> ¿por qué aplicarla de nuevo en el contexto de la propuesta BICCIS si con ello se puede dejar la base imponible abierta a comportamientos abusivos? Si se lee literalmente el referido artículo 80, señala el mencionado autor, la regla general antiabuso es tan estrecha y su principal excepción tan amplia que puede facilitar la planificación fiscal en mayor medida que si no hubiera sido incluida en la Propuesta de Directiva.

Surge, por ello, la cuestión de si esta cláusula es o no necesaria, advirtiendo al respecto HARRIS que algunos de los participantes de los grupos de trabajo de la Comisión opinaron que la GAAR era innecesaria, mientras que otros pensaron que debía introducirse y reforzar al respecto el precepto. Posiblemente, señala, ambos grupos tuvieran razón pues una cláusula débil, como la recogida en la Propuesta, puede ser innecesaria y potencialmente dañina.

El problema de la ley tributaria es que no puede dar un tratamiento específico a cada negocio o combinación de negocios que se puedan realizar. Por ello, cabe preguntarse ¿qué otra cosa se podría haber hecho, o se podría hacer? Lo cierto es, en nuestra opinión, que si las cláusulas antiabuso de los Estados miembros pueden aplicarse en el ámbito de la BICCIS la pregunta que se formula HARRIS resulta del todo punto pertinente, ¿no se utilizará la cláusula antiabuso de la Propuesta como un freno o una barrera para limitar la aplicación de las respectivas cláusulas anti abuso de los Estados miembros aunque éstas resulten perfectamente compatibles con el ordenamiento comunitario?

Sobre la compatibilidad de las cláusulas antiabuso con las libertades comunitarias GARCIA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA,<sup>572</sup> llegan a las siguientes conclusiones:

- a) El carácter radicalmente artificioso de una conducta -el uso forzado de un negocio jurídico para fines distintos de los que le son propios -puede presumirse cuando no concurren motivos económicos válidos.
- b) La mera obtención de una ventaja fiscal no es un motivo económico válido, aunque tampoco equivalga al carácter radicalmente artificioso del negocio.

---

<sup>571</sup> P. HARRIS, P. "The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...", cit. p. 276

<sup>572</sup> C. GARCIA-HERRERA y P. HERRERA MOLINA, "¿Asedio a la Justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las Cláusulas Antiabuso y la reacción del legislador español? *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 251, 2004, pp. 451 a 470.

- c) La ausencia de motivos económicos válidos puede demostrarse mediante indicios racionales –v.gr. carácter fugaz de la operación -siempre que se admitirá prueba en contrario.
- d) Nada parece impedir que el legislador enumere a título de ejemplo diversos indicios que puedan tenerse en cuenta por la Administración, para facilitar la práctica de la prueba.
- e) La cláusula puede completarse mediante un *safe harbour* que impida *iuris et de iure* la aplicación de la cláusula antiabuso y ofrezca seguridad jurídica a los contribuyentes de la Administración.

En definitiva, cumpliendo los requerimientos establecidos por la Jurisprudencia del T.J.U.E y no estableciendo discriminaciones en su aplicación a los no residentes que puedan comportar restricciones a las libertades comunitarias, aún cuando ciertas restricciones pudieran establecerse por motivos de “practicabilidad administrativa” los referidos autores no encuentran razones para excluir *a priori* de la aplicación de las cláusulas antiabuso a las operaciones realizadas entre entidades comunitarias, sin perjuicio de que tal aplicación no resulte necesaria cuando esas operaciones que pudieran ser consideradas abusivas sean eliminadas por razón de la consolidación fiscal contemplada en la Propuesta. De hecho, la aprobación por etapas de la armonización del Impuesto sobre Sociedades hace, si cabe, este planteamiento más necesario en tanto en cuanto no pueda aplicarse la consolidación fiscal transfronteriza. En efecto, como analizaremos posteriormente, tanto la Comisión Europea como la OCDE han expresado con gran claridad la preocupación que las prácticas de planificación agresiva de los grandes grupos multinacionales suscitan al generar importantes desplazamientos de beneficios a los países con tipos tributarios más bajos lo que afecta de forma muy severa a la recaudación del Impuesto sobre Sociedades de los Estados afectados.

El análisis, desde el punto de vista comparativo, de las diferentes aproximaciones a las GAAR que existen en los diferentes países puede ser útil a los propósitos de este trabajo, por lo que será objeto de examen en posteriores apartados, si bien antes nos conviene examinar los requisitos previstos para la aplicación de esta cláusula general.

### **3.3. Análisis de los elementos esenciales de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 80 de la Propuesta CCCTB**

#### **3.3.1. Requisitos exigidos**

Tres requisitos se establecen en el mencionado proyecto para su aplicación:

- a) la existencia de operaciones artificiales
- b) realizadas con el único fin o con el exclusivo propósito
- c) de eludir el impuesto

Si se cumplen y la Administración competente pone en marcha el correspondiente procedimiento, se producirá la consecuencia prevista en la Propuesta, es decir, que las



operaciones así realizadas no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible.

Analicemos cada uno de estos aspectos de forma separada.

#### **a) Operaciones artificiales**

Según M. LANG,<sup>573</sup> la Propuesta sólo emplea el término “operaciones”<sup>574</sup> el cual se puede encontrar en la Sexta Directiva, por cuanto que, a efectos de la misma, es importante determinar si varias actividades deben ser consideradas o no como operaciones distintas a efectos del impuesto o bien como una sola transacción compleja que comprende diversos elementos. Esta cuestión es relevante porque cada operación tiene que ser sometida a gravamen de forma individual.

El término “operación” se emplea también en el artículo 9.2 de la Propuesta que distingue entre “operaciones” y “hechos imponibles”. El artículo 22 plantea la cuestión de cómo las operaciones deben ser medidas o valoradas a efectos del cálculo de la base imponible distinguiendo entre operaciones monetarias y operaciones total o parcialmente no monetarias. El artículo 25 distingue entre “actividades” y “operaciones” y el artículo 59 se refiere a la eliminación de las “operaciones intragrupo” a efectos de calcular la base imponible consolidada. Por su parte, el artículo 60 prevé la eliminación de retenciones a cuenta en las operaciones realizadas entre miembros del grupo. A su vez, la regla CFC del artículo 82 se refiere a las operaciones realizadas por el contribuyente con sus empresas asociadas y, por último, el artículo 119 distingue entre una operación específica y una serie de operaciones al objeto de solicitar una opinión o formular una consulta a la autoridad competente.

De lo expuesto, se desprende que el término “operación” se emplea con relativa frecuencia en el contexto de la Propuesta de Directiva y que la significación del mismo difiere de un artículo a otro, sin que pueda determinarse con facilidad el sentido que se ha querido dar a este término en el contexto del artículo 80.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se emplean diversos términos para describir las situaciones abusivas. El TJUE prefiere referirse a los “montajes completamente artificiales”, término que empleó varias veces en el asunto “Cadbury Schweppes”.

Al respecto, si bien la expresión “montajes” pudiera tener un sentido más amplio y vago que “operaciones”, la expresión “completamente artificiales” que emplea el TJUE resulta bastante más restrictiva que la recogida en el artículo 80 al referirse a “operaciones artificiales”, de ahí que podamos preguntarnos si operaciones que sólo fueran parcialmente artificiales podrían tener cabida dentro del marco del artículo 80. La excepción prevista en el apartado segundo del artículo 80, que posteriormente analizaremos, puede despejar esta duda en el sentido de que, aunque el requisito exigido

---

<sup>573</sup> M. LANG, “ The General Antiabuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidate Corporate Tax Base” en *European Taxation*, junio 2011, págs 223 a 228, IBDF

<sup>574</sup> “*transactions*” en la versión inglesa

para aplicar la cláusula anti abuso pudiera ser más laxo, la amplitud de la exención prevista para su aplicación haría irrelevante este análisis.

HARRIS<sup>575</sup> analiza las ventajas e inconvenientes de una cláusula vaga e inconsistente en comparación con una cláusula sumamente restrictiva. Una y otra hipótesis le plantea el mismo problema, la inconsistencia que ello puede suponer para los Estados miembros, en comparación con su normativa interna, dado el carácter opcional de la Propuesta de Directiva. En este sentido, A. MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>576</sup> advierte que, dado el carácter generalista e inconcreto del artículo 80 de la Propuesta que no soporta una comparación con el artículo 15 de la Ley General Tributaria, relativo al conflicto en la aplicación de la norma, en cuanto a su formulación, “por el hecho de la aplicación de una u otra norma nos encontraremos con obligados tributarios que, no habiendo optado por el régimen de la Directiva, y por ello sujetos a la normativa interna, sufrirán la aplicación de una norma anti fraude más severa que la incorporada en la eventual Directiva, lo que podría vulnerar el sacrosanto principio constitucional de igualdad.”

En el mismo sentido señala P. HARRIS que éste es uno de los problemas de la BICCIS, que produce efectos tanto en la normativa comunitaria como en la normativa interna simplemente dándole al contribuyente el derecho a elegir entre ambas. Esto se resolvería si hubiera un ámbito residual para la norma nacional anti abuso que se aplicaría de manera subsidiaria a la prevista en la Propuesta BICCIS.

En nuestra opinión, como ya hemos indicado antes, debe ser así por cuanto que si hay un abuso en el ámbito comunitario tiene que haberlo también en el ámbito doméstico; no obstante, como también hemos indicado, en el caso de que, como parece, la Propuesta se llegue a aprobar por etapas, quedando para un momento ulterior la consolidación y el reparto o, en el caso de que los Estados miembros adopten la formulación uniforme en la Recomendación de la Comisión de 6 diciembre 2012 a la que posteriormente nos referiremos, esta cuestión perdería, sin duda relevancia en cuanto que no habría sistema de “ventanilla única” por lo que cada Administración aplicaría sus propias reglas procedimentales.

Una cuestión interesante que se plantea en el mencionado trabajo de HARRIS, es la relativa al nexo temporal, es decir, si puede aplicarse la regla general antiabuso CCCTB a aquellas operaciones realizadas antes de su aprobación o incluso antes de que las compañías hubieran optado por la aplicación de la misma. La respuesta debe ser afirmativa si la entidad pretende reducir su base cuando opta por la aplicación de la BICCIS. Pero ¿qué ocurriría si la entidad estuviera intentando eludir la norma doméstica antes de optar por la aplicación de la BICCIS? ¿Y si la Administración tributaria de su Estado de residencia ha considerado abusivas determinadas prácticas realizadas para minorar su base imponible podría el contribuyente optar por la aplicación de la BICCIS? Esta cuestión es realmente interesante e importante en nuestro país en el que la

---

<sup>575</sup> P. HARRIS, P. “The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...”, cit., p.285

<sup>576</sup> A. MONTERO DOMÍNGUEZ, A, “La armonización del impuesto sobre Sociedades. Sus problemáticos aspectos gestores”, en Tribuna Fiscal nº 260, junio 2012, CISS.

aplicación de la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria está siendo objeto de numerosos contenciosos dado el carácter generalizado de ciertas prácticas que la Administración considera abusivas por cuanto que no revelan otro propósito económico distinto del de reducir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

#### **b) Propósito exclusivo o único propósito**

A juicio de LANG<sup>577</sup>, esta expresión es claramente más restrictiva que la empleada en otros preceptos. Así, según el artículo 15.1, a, de la Directiva de fusiones, un Estado miembro puede rechazar la aplicación de los beneficios previstos en la misma cuando resulte que la fusión tiene como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. De acuerdo con la sentencia Halifax, es crucial determinar si el propósito principal de las operaciones concernidas es obtener una ventaja fiscal. La sentencia Part Service se refiere también al principal objetivo de la operación u operaciones en cuestión.

Señala PALAO TABOADA<sup>578</sup> que: “la doctrina del “business purpose”, expresión que puede traducirse como “finalidad del negocio”, “objetivo comercial” u otras semejantes, es una creación de la jurisprudencia norteamericana destinada a combatir la elusión fiscal. Forma parte de un conjunto de doctrinas utilizadas por los tribunales de los Estados Unidos con esa finalidad, en el que se integran además la figura del “Sham”, la doctrina de las “steps transactions” y el principio “substance over form”. Asimismo, advierte que existen diversas opiniones acerca de si estas doctrinas son distintas manifestaciones de una doctrina más general que, para algunos autores, sería el principio “substance over form”, mientras que para otros lo sería la doctrina del “business purpose”, pudiendo considerar esta última tesis como la predominante.

Lo cierto es que esta doctrina se encuentra presente, en una u otra forma, en casi todos los ordenamientos. De ahí que, si comparamos el texto del artículo 80 con las cláusulas antifraude de otros países, se observa que la expresión “exclusivo propósito” parece demasiado restrictiva por cuanto que en otros ordenamientos basta con que el propósito abusivo sea uno de entre los varios objetivos o finalidades perseguidas.

En Australia, el objetivo de abusar de la norma debe ser predominante. De manera parecida, en Suecia, debe ser la principal razón. En el Reino Unido, basta con que sea uno de los objetivos principales. En Canadá, la expresión figura el negativo, la transacción debe llevarse a cabo, principalmente, por razones que no sean la de eludir el impuesto. De manera parecida, en Alemania, la cláusula anti abuso sólo se puede aplicar cuando no haya razones distintas de las tributarias que no sean irrelevantes. En la normativa de Estados Unidos, con la doctrina de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, se considera que una transacción no tiene sustancia económica a menos que el contribuyente tenga un motivo principal hito del fiscal. La GAAR francesa es la excepción,

---

<sup>577</sup> M. LANG, “ The General Antiabuse Rule...”, cit., p. 225

<sup>578</sup> PALAO TABOADA, C. “Los motivos económicos válidos en el régimen de las reorganizaciones empresariales” Estudios financieros nº 62/2002, página 72

se refiere a los actos que están motivados sólo por razones de eludir o reducir el impuesto aplicable. HARRIS<sup>579</sup> señala que algunos países usan sólo el test del propósito predominante; otros, el del principal, primario o test del propósito principal y, algunos, el de uno de los propósitos principales. Sin embargo, ninguno de los países analizados en su trabajo utiliza, a estos efectos, el test del propósito exclusivo.

### **c) Eludir el impuesto.**

La Propuesta de Directiva emplea la expresión “eludir el impuesto”<sup>580</sup> para definir el efecto pretendido por la finalidad de la operación, mientras que la Directiva de fusiones y la de intereses y cánones emplear los términos de fraude o evasión fiscal que parecen tener significado distinto.

Sugerir que un impuesto ha sido eludido quiere decir que, en otro escenario hipotético, ese impuesto debería haberse pagado. Para construir ese escenario hipotético hay dos variables, la primera la que resulta de la propia transacción y la segunda la que se deriva de la norma tributaria; tanto en uno como en otro caso, la intención del legislador o, dicho de otra forma, la finalidad de la norma es esencial y debe determinarse de forma implícita porque el objetivo de la GAAR es impedir que mediante un rodeo se evite la aplicación de la norma que corresponde al caso.

HARRIS<sup>581</sup> advierte que la regla general anti abuso BICCIS no es muy precisa en cuanto a la forma de determinar cuándo una persona está eludiendo la tributación y señala que dado que hay diferentes formas de examinar el hecho y la intención del legislador, no es extraño que las diferentes opciones enfoque este aspecto de muy distinta manera.

Así, la GAAR canadiense se refiere a "reducciones, elusiones o diferimiento del gravamen" sin especificar en comparación a que impuesto se refiere, si bien parece que un hecho implícito debe estar involucrado; aunque también parece que el contribuyente está buscando eludir el impuesto; la GAAR canadiense expresamente se refiere a que la operación envuelve un abuso de derecho.

Otras jurisdicciones son, en cambio, más concretas. La GAAR australiana advierte que la operación debe estar en conexión con lo que habría ocurrido si el esquema no se hubiera aplicado. Por su parte, Alemania señala que la estructura elegida debe ser inapropiada en comparación a la que existía anteriormente. Es diferente, sin embargo, la aproximación australiana que se pregunta si habría existido práctica empresarial en ausencia de la operación o esquema elegido. Por su parte, la norma francesa prescribe que la relación entre el hecho y la inclusión es determinante, es decir, con la carga tributaria en que normalmente habría incurrido el contribuyente. La operación debe ser

---

<sup>579</sup> P. HARRIS, P. “The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...”, cit., p 288

<sup>580</sup> “Avoiding tax” en la version inglesa

<sup>581</sup> P. HARRIS, P. “The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...”, cit., p 288. Al respecto, advertimos que en la descripción de las GAAR de otros países nos apoyamos en la descripción que realiza P.HARRIS en el referido trabajo y que, a su vez, se apoya en ARNOLD (2008) “ A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)” en Avery Jones, Harris & Oliver (2008) cap 1

analizada en relación con el procedimiento obvio subyacente y de acuerdo con ello debe examinarse si es contrario al propósito de la norma.

La codificación americana de la doctrina de la sustancia económica no emplea la expresión eludir el impuesto u otra similar ya que no prescribe la existencia de un análisis de los hechos concurrentes<sup>582</sup>.

Esta expresión es diferente, sin embargo, a la empleada por el TJUE en sus pronunciamientos relativos al abuso de derecho<sup>583</sup> en los que considera que el motivo principal de la operación es obtener una ventaja fiscal.

Desde el punto de vista de la cláusula general antiabuso contenida en la normativa tributaria española, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulado en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, la elusión del impuesto o la obtención de ventajas fiscales aparecen refundidos en una sola expresión referida a que de los hechos considerados no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que sí hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Por su parte, el artículo 89.2 de la LIS que contiene la trasposición al ordenamiento tributario español de la cláusula antiabuso contenida en la directiva 90/434/CEE, de fusiones, sintetiza la acción realizada con el objetivo de fraude o evasión fiscal como aquélla que no se efectúa por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Ello es así por cuanto que como señala ROSEMBUJ<sup>584</sup> *"la característica de la elusión consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley"*, ya que los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementan se fundan en la licitud aún cuando contienen una amenaza al cumplimiento del derecho positivo, que es lo que se sanciona. La elusión, según el citado autor, describe un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Asimismo, ROSEMBUJ señala que: *"la elusión es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas que se le asimilan; es el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados, deducida sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal"*.

El pretendido efecto de la transacción debe ser el de eludir el impuesto, pero ¿qué impuesto? Esto es particularmente importante en el contexto de la BICCIS en cuanto que su regulación no establece un impuesto propiamente dicho. No hay una definición de

---

<sup>582</sup> "counterfactual"

<sup>583</sup> Asunto Halifax, entre otros

<sup>584</sup> T. ROSEMBUJ, "La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General tributaria", Marcial Pons, Madrid, 1996, Pag 14.

impuesto en la Propuesta BICCIS <sup>585</sup>. Este régimen sólo puede aplicarse si la entidad estuviese sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades especificados en el anexo II de la Propuesta.

Parece claro que estos impuestos están cubiertos por la GAAR, al menos en tanto en cuanto gravan directamente los beneficios de la compañía acogida al régimen de la Propuesta. ¿Cual sería entonces el caso? Pensemos en una transacción entre dos entidades vinculadas, no necesariamente integradas en un grupo consolidado, de las cuales una está sujeta a la Propuesta y la otra no, pero ambas están sujetas al mismo Impuesto sobre Sociedades. Se presume que la transacción erosiona la base imponible de la compañía que no está sujeta al régimen BICCIS. ¿Debe aplicarse en este caso la GAAR o no? Uno de los impuestos del anexo II ha sido eludido, pero la transacción no ha afectado al impuesto aplicado por el régimen BICCIS que, incluso, podía haberse incrementado.

La regla general antiabuso BICCIS no es clara en este aspecto. Literalmente parece posible aplicarla cuando se eliminaran los beneficios calculados de acuerdo con la Propuesta, pero no cuando se incrementan.

Esta cuestión guarda conexión con el ámbito de aplicación de la GAAR y, en particular, con el Estado al que se atribuye la facultad de aplicar esta cláusula, lo que enlaza, asimismo, con otra cuestión relevante que es la de la compatibilidad de la norma anti abuso BICCIS con las cláusulas generales anti abuso de los Estados miembros.

Así como el ámbito de las reglas CFC y de subcapitalización no resulta aplicable a los Estados miembros de la Unión Europea apliquen o no el régimen de la BICCIS, ni a los Estados que integren el denominado Espacio Económico Europeo en cuanto mantengan unos estándares de información equivalentes a los de la Directiva de Asistencia Mutua<sup>586</sup>, sino sólo a terceros países, el ámbito de la cláusula general del artículo 80 es compatible con las cláusulas antiabuso de los Estados miembros, las cuales podrían aplicarse con carácter subsidiario respecto de la cláusula general.

#### **d) Consecuencias de la aplicación de la cláusula prevista en la Propuesta de Directiva**

Si se determina que la operación en cuestión reúne los tres requisitos antes mencionados, la consecuencia prevista en el artículo 80 es que tal operación u “operaciones no se tendrán en cuenta”<sup>587</sup> a efectos del cálculo de la base imponible”.

---

<sup>585</sup> Según el artículo 7 de la Propuesta, “cuando una sociedad cumpla los requisitos de admisibilidad y opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales en materia de impuesto sobre sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la misma, salvo que se especifique lo contrario”. Esta situación de dejar de estar sujetas a las disposiciones nacionales relativas a un impuesto para pasar a estar sujetas a las disposiciones contenidas en la Propuesta en materia de BICCIS plantea interesantísimas cuestiones en relación con los obligados tributarios afectados y que son objeto de análisis en la comunicación titulada “Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Común Consolidada” que presenté en la Jornada Internacional sobre los Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, U:N.E.D, 11 de abril de 2013.

<sup>586</sup> COM (2007)785 final, cit, apartado 4

<sup>587</sup> “shal be ignored”, según la versión inglesa de la Propuesta

Al respecto, señala LANG,<sup>588</sup> que esta previsión es muy diferente a la recogida en las cláusulas antiabuso de otras Directivas. Así, el artículo 15 de la Directiva de fusiones prevé que el Estado miembro podrá rechazar la aplicación de la totalidad o parte de los beneficios derivados de la aplicación de dicha Directiva cuando la operación no tenga motivo económico válido. Una previsión similar se encuentra en el artículo 5.2 de la Directiva de intereses y cánones, pues el objetivo de la aplicación de estas reglas en el marco de las referidas Directivas es rechazar la aplicación de los beneficios derivados de las mismas cuando su único objetivo es el fraude o el abuso.

No es éste, sin embargo, el resultado de la aplicación del artículo 80 del que, en principio, no se desprende de una forma literal que si el único fin de la aplicación del régimen BICCIS fuera eludir impuestos u obtener ventajas fiscales se podría rechazar la aplicación del mismo.

Por su parte, en la Sentencia Halifax el TJUE señaló que las operaciones involucradas deben ser recharacterizadas para restablecer la situación que hubieran prevalecido si las operaciones consideradas abusivas no se hubieran realizado. El TJUE, señala LANG, no sólo requiere que las operaciones abusivas no sean tenidas en cuenta sino también que se apliquen los impuestos eludidos, es decir, los que se habrían devengado si las operaciones abusivas no se hubieran realizado.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 80 de la Propuesta y siguiendo con la doctrina del TJUE, la norma eludida debe ser aplicada no a la actual situación sino a una situación ficticia. Sin embargo, la ficción resulta diferente ya que conforme a lo previsto en el artículo 80, la operación realizada debe ser ignorada, mientras que, de acuerdo con el criterio de la sentencia Halifax, la operación debe ser redefinida en orden a restablecer la situación que hubiera debido prevaler de no haber realizado tales operaciones.

En el mismo sentido, se pronuncia HARRIS<sup>589</sup> quien indica que la consecuencia de la aplicación del precepto es la anulación de la operación y no su reconstrucción y argumenta que el tenor literal del precepto sugiere que la GAAR puede no sólo ser invocada por la Administración Tributaria sino también por las partes de la operación o por cualquier otra persona a la cual la operación en cuestión podría afectar.

Al respecto, formula el siguiente e interesante ejemplo: pensemos en una transacción entre la entidad A y la entidad B con el propósito de que la compañía B eluda el impuesto; pudiera darse el caso que la entidad A argumentarse que, desde su perspectiva, la operación debe ser desconocida, lo cual, según el mencionado autor, resulta impropio de la cláusula antiabuso tradicional. Añade, también que, si simplemente la única opción es ignorar la operación, esto crea una inconsistencia interna dentro de la propia GAAR.

La naturaleza del comportamiento abusivo se determina, por lo general, por referencia a los hechos concurrentes, tanto pasados, presentes y futuros por lo que es en este contexto en el que se debe resolver el problema que ha creado restableciendo el impuesto eludido, lo que no siempre se puede conseguir por el mero hecho de no tener

---

<sup>588</sup> M. LANG, "The General Antiabuse Rule...", cit., p., 226

<sup>589</sup> P. HARRIS, P. "The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...", cit., p. 289

en cuenta la operación en cuestión. La inconsistencia que el tenor literal de la GAAR plantea lo formula así: si el Tribunal considera que una operación es abusiva y no debe ser tenida en cuenta, ¿como se podría exigir un impuesto sobre la misma?

La mayor parte de las modernas GAARs contemplan la posibilidad de la recaracterización de la operación antes bien que su anulación. En Canadá, cuando hay una transacción abusiva se considera que procede llevar a cabo una recalificación, si bien las consecuencias que se determinen para el contribuyente deben ser razonables en orden a denegar el beneficio tributario.

En la GAAR alemana, determinada la existencia de una práctica abusiva, el impuesto exigible es el que resultaría de la apropiada forma legal de las operaciones normales.

La norma francesa es la que más se parece a la cláusula BICCIS, ya que determina la anulación como si tales hechos no se hubiesen producido. Existen, pues, ciertas similitudes entre la norma francesa y la de la Propuesta, en cuanto que también contempla el mismo efecto de la anulación de la operación al referirse a "si estos hechos no se hubieran realizado"; sin embargo, en otros aspectos, la norma francesa va más allá que la de la Propuesta en cuanto que permite a la Administración restaurar el verdadero carácter o naturaleza de los actos llevados a cabo y para ello hay que tomar por referencia la carga tributaria que, normalmente, se habría devengado, por lo que el derecho de la Administración a la reconstrucción de la operación parece claro.

La GAAR sueca es también clara en el sentido de que la operación abusiva puede ser desconocida o el contribuyente tiene que soportar el gravamen como si hubiera adoptado los procedimientos más comunes.

De forma similar, la anulación no es obligatoria bajo la doctrina americana de la sustancia sobre la forma; la operación debe ser objeto de tributación de acuerdo con su sustancia y no con su forma. Con las reglas establecidas en el Reino Unido, lo usual es retirar el beneficio fiscal obtenido, de lo que se desprende que la reconstrucción es posible.

No obstante, señala HARRIS que, posiblemente, a pesar de su tenor literal, la GAAR contenida en la BICCIS puede permitir la recaracterización de la operación abusiva ya que así se preveía en el documento CCCTB/WP065<sup>590</sup>.

En todo caso, a nuestro juicio, suponiendo que esta norma no se elimine, parece evidente que la Propuesta mejoraría considerablemente si estableciese con claridad las consecuencias que se derivan de la aplicación de la cláusula antiabuso general prevista en el artículo 80, lo que requeriría, además, del desarrollo del procedimiento adecuado para ello en el cual tales consecuencias deberían ser puestas de manifiesto.

En la aplicación de este tipo de cláusulas el procedimiento para su aplicación resulta tanto o más importante que la propia cláusula en sí, por cuanto que si este procedimiento no está claramente establecido, con los derechos y garantías del contribuyente sólidamente afianzados, difícilmente podrá declararse el carácter abusivo del

---

<sup>590</sup> European Commission (2008<sup>a</sup>, para 6) "Antiabuse rules: Meeting to be held on 14 and 15 April 2008".



comportamiento y las consecuencias que de ello se derivarían con el restablecimiento de los impuestos que se hubieran eludido, por cuanto que no cabe la menor duda de que dicha tarea incumbe a la Administración Tributaria si bien los Tribunales de Justicia tienen la última palabra sobre la procedencia de las conclusiones adoptadas dentro del marco más amplio del debido respeto a las libertades comunitarias.

Ni el artículo 80, ni las normas del capítulo XVII, sobre Administración y Procedimientos, contienen referencia alguna al procedimiento a seguir,<sup>591</sup> por lo que la única interpretación válida posible, a nuestro juicio, para resolver esta cuestión consiste en entender que el procedimiento aplicable será el previsto en el Estado miembro afectado en su recaudación tributaria por el comportamiento abusivo. Precisamente por ello, en el caso de la BICCIS, en el que el impuesto sobre sociedades se devenga a nivel del grupo, será la Administración Tributaria Principal la competente para iniciar y llevar a cabo este procedimiento, lo que requeriría nivel muy fluido de comunicación entre las administraciones tributarias implicadas por cuanto que estos comportamientos abusivos pueden desarrollarse a nivel de las filiales del grupo, por lo que, normalmente, la Administración Tributaria Principal no tendrá conocimiento de ello.

A este respecto, hay que señalar, por último, que, en nuestra opinión, la cláusula de salvaguardia prevista en el artículo 87, cuando el sujeto pasivo principal o una autoridad competente considera que el resultado de la distribución atribuido a un miembro del grupo no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, en cuyo caso el sujeto pasivo principal por la autoridad competente en cuestión podrá solicitar que se aplique un método alternativo, no parece que pueda resolver los supuestos más habituales de comportamientos abusivos centrados, en su mayor parte, en el desvío de beneficios a las jurisdicciones con tipos tributarios más bajos, mientras que las empresas situadas en aquellas cuyos tipos en el impuesto sobre sociedades son más elevados suelen ser destinatarias de onerosas cargas que minoran de forma sustancial sus beneficios sin que ello implique la modificación o alteración de los factores que determinan la fórmula de reparto de la base imponible del grupo prevista en el artículo 86.

### **3.3.2. Excepción prevista para la aplicación de la cláusula antiabuso**

El segundo párrafo del artículo 80 contiene una importante excepción a lo previsto en su párrafo primero al señalar que: *“Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes”*.

---

<sup>591</sup> Esta falta de regulación permitiría abonar la tesis según la cual la aplicación de estas cláusulas se realizaría de acuerdo con los procedimientos previstos en los Estados miembros, de lo que se desprendería, como anteriormente hemos sugerido, que unas y otras cláusulas responden a los mismos principios y forman parte del mismo marco normativo que, sin embargo, es objeto de armonización con la Propuesta de la Comisión, por lo que, si el resultado de esa armonización fuese muy restrictivo en comparación con el estado actual de su aplicación por las Administraciones tributarias de los Estados miembros, pudiera ser un acicate para el desarrollo de prácticas abusivas al amparo de la BICCIS.

Este tipo de excepción es conocido como el “principio de la libertad de elección, si bien a juicio de HARRIS,<sup>592</sup> si la premisa establecida en el párrafo primero para que proceda la aplicación de la GAAR es la de que se trate de operaciones artificiales, carece de sentido añadir que lo dispuesto en el mismo no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe, por cuanto que este último comportamiento no tiene cabida en el contexto de la norma y, cuando menos, resulta redundante por innecesario.

La delimitación entre las prácticas fiscales abusivas y las opciones legítimas ha sido puesta de manifiesto en dos Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ambas de fecha 22 de diciembre de 2010, dictadas en los asuntos C-103/09593 y C-277/09594, que analizan el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de vehículos destinados al arrendamiento financiero dado que, por las circunstancias en las que las actividades objeto de examen por el TJUE se venían realizando, no se iban a generar rentas sujetas al IVA en el segundo de los asuntos y de muy escasa entidad en el primero.

Al hilo de esta cuestión surge otra, y es la relativa a si las prácticas realizadas por las entidades intervinientes para optimizar su tributación al máximo pueden ser consideradas o no abusivas de acuerdo con la doctrina del Tribunal sobre la prohibición del abuso de Derecho en el ámbito comunitario.

Según la relación de hechos probados de la primera de las mencionadas sentencias<sup>595</sup>, un operador exento de IVA instrumentó una estructura de arrendamiento financiero ciertamente complicada en la que participaba un tercero interpuesto con la finalidad de obtener la deducción inmediata de IVA soportado en lugar de adquirir los activos directamente, lo que le habría impedido obtener la deducción del mismo. La Administración tributaria británica rechazó esa forma de actuar planteando en el correspondiente recurso prejudicial la cuestión de si tales operaciones podrían considerarse transacciones normales o bien ser constitutivas de una práctica abusiva. Las conclusiones de la Sentencia fueron las siguientes:

*“La ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquéllas de las que se trata en el asunto principal en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones –en*

---

<sup>592</sup> P. HARRIS, P. “The CCCTB GAAR. A Tootless tiger...”, cit., p. 293

<sup>595</sup> Weald Leasing Limited

*particular, los relativos a la fijación del importe de alquileres- se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo éste que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales.*

*Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyeran una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.”*

Por su parte, el asunto C-277/09, RBSD, se refiere a una sociedad establecida en Alemania<sup>596</sup>, cuya actividad mercantil era la de prestar servicios bancarios y de leasing, filial de Royal Bank of Scotland que adquiere en Reino Unido vehículos a motor a Vinci Fleet, filial de Vinci, que soporta el IVA en la adquisición con la finalidad de arrendar a Vinci tales vehículos, al objeto de aprovecharse de las divergencias existentes entre la normativa británica y la alemana, de suerte que la operación de arrendamiento no quedaba sujeta al IVA en ninguno de los dos países por cuanto que la normativa británica consideraba estas operaciones como prestaciones de servicios realizadas en Alemania, por ser el prestador del servicio una entidad residente en Alemania, mientras que, para la legislación alemana, tales operaciones eran consideradas entregas de bienes realizadas en Reino Unido y, consecuentemente, no quedaban sujetas al IVA en Alemania.

La Comisión consideró que, en una interpretación correcta, estas operaciones deberían haber sido gravadas como prestaciones de servicios en Alemania, si bien ni el incorrecto tratamiento aplicado en Alemania, ni el hecho de que su resultado fuese claramente insatisfactorio y contrario a la sistemática del IVA y al principio de neutralidad fiscal, facultaban a la Administración tributaria para denegar la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de vehículos por RBSD. Por su parte, RBSD remarcó que los sujetos pasivos tienen derecho a aprovecharse de estas divergencias normativas.

Dado que se consideró acreditado que esas operaciones de leasing tendrían derecho a deducción en Reino Unido si se hubieran realizado en este país, no cabe denegar ese derecho por haberse realizado en Alemania. El gobierno alemán apuntó que las discrepancias en las normativas de los Estados miembros no son infrecuentes, dada la flexibilidad de la Directiva al conceder determinadas opciones en las tributaciones del IVA a las que se pueden acoger los Estados miembros.

Los Gobiernos interesados coincidieron también en señalar que el principio de prohibición de prácticas abusivas era de aplicación al presente caso, dado su carácter artificial y el hecho de que su finalidad principal era la de obtener las ventajas fiscales derivadas de

---

<sup>596</sup> R.B.S Deutschland Holding GmbH

las discrepancias normativas expuestas, que se concretaban en la ausencia de gravamen.

La Comisión sostuvo que allí donde hay una operación económica efectiva entre partes que actúan en igualdad de condiciones no puede considerarse un abuso de derecho el que los servicios se presten por una empresa establecida en otro Estado miembro, ni que los términos del contrato se redacten de tal forma que se saque beneficio de una interpretación favorable que las autoridades de un Estado miembro hagan de la normativa comunitaria en materia de IVA. Asimismo, señaló que si el Tribunal nacional aprecia que RBSD efectivamente presta los servicios en cuestión desde un establecimiento real en Alemania y existe, por tanto, una actividad económica genuina, es difícil concluir que su finalidad sea la de obtener ventajas fiscales.

Por su parte, el Tribunal en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010, consideró que, en la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por medio de las disposiciones de la Directiva, aún subsisten en la materia diferencias legislativas y reglamentarias entre los Estados miembros, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro Estado miembro.

El Tribunal consideró que, aunque en principio, esta conclusión pueda parecer incoherente, el artículo 17.3, a) debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado miembro.

En lo que se refiere a la apreciación de si existe o no una práctica abusiva en materia de IVA, el Tribunal subrayó que las operaciones se han realizado entre partes independientes y en el marco de intercambios comerciales normales. No aprecia elementos que puedan demostrar la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica y con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal.

Según el Tribunal, la parte demandante prestó efectivamente los servicios de que se trata en el marco de una actividad económica real.

Los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas.

La opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones fiscales relativas al régimen del IVA.

Por todo ello, dictó el siguiente fallo:

*“1) En circunstancias como las del litigio principal, el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el volumen de negocios –Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del impuesto sobre el valor añadido en el segundo Estado miembro.*

*2) El principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a) de la Directiva 77/388, en circunstancias como las del litigio principal, en las que una empresa establecida en un Estado miembro decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado miembro, con el fin de evitar que tenga que abonarse el impuesto sobre el valor añadido por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado miembro, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado miembro y, en ese segundo Estado miembro, de entregas de bienes realizadas en el primer Estado miembro.”*

Por nuestra parte, podemos resumir los aspectos más relevantes de estas sentencias, del todo pertinentes para valorar la procedencia de la excepción a la aplicación de la cláusula anti abuso establecida en el párrafo segundo del artículo 80 en la siguiente forma: el ordenamiento comunitario no ampara la aplicación de la normativa tributaria de forma abusiva. ¿Cuándo se da esta circunstancia? Cuando las operaciones de que se trate dan lugar a una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo de la norma y, además, la obtención de esa ventaja fiscal sea el fin primordial de la operación.

Ambas circunstancias deben concurrir, de tal forma que no basta con que el fin primordial de la operación sea obtener esa ventaja fiscal, sino que es preciso que ésta sea contraria a la finalidad de la norma.

El propósito de la operación se revela a través de una serie de circunstancias más objetivas que subjetivas, de ahí que la realización de la operación en el contexto de la realización de una actividad económica invalidaría el propósito de obtener una ventaja fiscal, aunque éste sea realmente el fin principal.

El Tribunal intenta alcanzar un equilibrio prudente entre dejar a los órganos jurisdiccionales que aprecien el abuso conforme a sus propias normas nacionales y garantizar que esa apreciación no perjudique la eficacia plena y aplicación uniforme de las disposiciones de Derecho Comunitario.

El abuso debe aplicarse en supuestos excepcionales en los que resulte evidente.

Dos requisitos se exigen para apreciar la existencia de abuso:

- a) Que las operaciones en cuestión tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al fin perseguido por las disposiciones formalmente aplicadas.
- b) que la finalidad esencial de tales operaciones consista en obtener una ventaja fiscal. A estos efectos, resulta fundamental, no sólo el resultado obtenido, sino también el carácter de la transacción o estructura controvertida y el hecho de que se trate de un montaje puramente artificial establecido para obtener esa ventaja y no por otras razones comerciales. Lo importante es el carácter objetivo de la operación examinado a la luz de los resultados obtenidos y no la motivación del contribuyente.

En los dos casos enjuiciados, el Tribunal considera que la decisión de arrendar los activos en lugar de adquirirlos, aun con la finalidad de fraccionar y diferir el pago de la deuda tributaria, es perfectamente legítima. El contribuyente puede tomar esta decisión exclusivamente por consideraciones fiscales. Por tanto, concluye que no hay abuso porque la ventaja fiscal obtenida no es contraria a la finalidad de la norma, sin perjuicio de que en el caso Weald Leasing aprecie abuso en la interposición de una sociedad perteneciente a empleados del grupo con la única finalidad de impedir a la Hacienda británica la valoración de las rentas exigidas por el arrendamiento de los vehículos por su valor de mercado.

De ahí surge la recalificación propia del abuso del derecho, si bien al apreciar el abuso sólo en la interposición de SUAS, la recalificación que de ello se deriva sólo habilitaría a la Hacienda británica para valorar la renta derivada de la cesión de los vehículos por su valor de mercado.

En el caso R.B.S.D, la principal ventaja obtenida es la ausencia de tributación en el arrendamiento financiero concluido por la falta de coordinación de las disposiciones alemanas y británicas en cuanto a la calificación de estas operaciones y a su localización.

La ventaja obtenida es la ausencia de tributación del arrendamiento financiero deliberadamente buscada, si bien, según el Tribunal, en la medida en que esa incoherencia no le es imputable al sujeto pasivo y éste desarrolla una actividad económica genuina, su fin es el de realizar esa actividad económica y el de no obtener una ventaja fiscal.

En este punto se encuentra, pues, en mi opinión, el aspecto más interesante de esta sentencia que legitima la localización de operaciones económicas con la finalidad de evitar su gravamen por causas de incoherencias normativas en la medida en que haya una actividad económica real.

El riesgo para el ordenamiento tributario puede, pues, provenir de la extrapolación de este criterio expresado en el ámbito del IVA que es el impuesto más armonizado a nivel comunitario, a otros impuestos en los que la armonización es muy escasa. En nuestra opinión, aunque puedan surgir opiniones autorizadas en tal sentido, no parece posible,

dado que el Tribunal utiliza unos parámetros que no son absolutamente los mismos cuando enjuicia las posibles restricciones que las normativas nacionales puedan comportar en la libertad de establecimiento.

En el ámbito del IVA, el Tribunal defiende a ultranza la seguridad del tráfico y ello le lleva, como no podía ser de otra manera, a sostener que la realización de las operaciones de leasing en la medida en que están contempladas en la Sexta Directiva, no puede generar ventajas fiscales contrarias a la misma, aunque la obtención de esas ventajas sea el fin principal de la operación. Se entiende bien aquí que el resultado de la operación deba ser juzgado por sí mismo y no por el ánimo que guía a sus actores.

Sin embargo, no debería merecer, en mi opinión, el mismo juicio el propósito deliberado de los actores de buscar la desimposición total a través de la contradicción normativa, máxime por cuanto que, aunque en el caso R.B.S.D. el Tribunal aprecia la existencia de una actividad económica real en la filial alemana que actúa como arrendadora, no parece, en nuestra opinión, muy evidente esta actividad, teniendo en cuenta que no tiene establecimiento permanente en Reino Unido y que los vehículos objeto de arrendamiento no han salido del Reino Unido en ningún momento.

Realmente R.B.S.D. al servirse de su filial alemana para concertar esta operación está obteniendo una ventaja notable frente a otras empresas de leasing británicas que no utilicen este sistema de la “interposición de la filial alemana”, pues por este procedimiento habrían podido abaratar considerablemente sus cuotas de leasing o maximizar sus beneficios a costa de las haciendas germana y británica. Además al obtener, como consecuencia del resultado del litigio, la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los vehículos, la cadena de operaciones relativa a este arrendamiento reduce considerablemente su tributación, pues R.B.S.D. se deduce el IVA repercutido por Vinci Fleet St. y ésta se deduce, a su vez, el que le repercute Lombard Leasing, también filial del grupo R.B.S., en la reventa de los vehículos.

Se entiende bien así el plazo fijado en el contrato suscrito entre Vinci Fleet y R.B.S.D., por el cual a esta última se le concedía la opción de exigir a Vinci la recompra de los vehículos y también, muy posiblemente, el traspaso del contrato a Lombard Leasing, también del Grupo R.B.S. para dificultar la apreciación de la circulación de los mismos bienes para aprovechar al máximo las deducciones impositivas durante su plazo de vigencia.

Desde el punto de vista de las Administraciones Tributarias interesadas en el proceso hubiera sido preferible que el Tribunal se hubiera limitado a pronunciarse sólo sobre la cuestión prejudicial planteada en primer lugar, lo que hace reiterando su criterio tradicional en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado miembro.

Esta tesis ha sido sostenida por el Tribunal en muy diversos asuntos y resulta acertada ya que el hecho de que un Estado no haya hecho uso de su capacidad impositiva no legitima a otro a rechazar el ejercicio de un derecho o a imponer o restablecer un gravamen en su beneficio. Los pronunciamientos en el ámbito del Impuesto sobre Operaciones Societarias no dejan duda a este respecto.

El conflicto surge al pronunciarse sobre la existencia o no de montajes artificiales y de prácticas abusivas en la operativa entre Vinci y R.B.S.D, lo que rechaza afirmando que estas operaciones tuvieron lugar entre dos partes entre las que no existe vínculo jurídico alguno, considerando acreditado que esas operaciones se realizaron en el marco de intercambios comerciales normales.

La apreciación de estas dos circunstancias como excluyentes del supuesto de ventajas abusivas puede conducir a la comercialización de estos esquemas con propósito negocial, lo que es un efecto más pernicioso que el de los abusos limitados al seno de un grupo de entidades.

En definitiva, una cosa es reconocer el derecho a la optimización fiscal que se puede obtener mediante la utilización de los contratos de leasing y otra muy distinta legitimar como un derecho la búsqueda de supuestos de contradicción normativa entre los diferentes países que posibiliten la desimposición como fórmula para incrementar los beneficios empresariales.

En mi opinión, la solución dada al caso R.B.S.D tendrá mayor trascendencia que la del caso Weald Leasing, pues en este último, si no hubiera intermediado S.U.A.S para reducir el IVA para exigir rentas bajas de conveniencia, la optimización fiscal derivada del leasing habría quedado plenamente convalidada, pues otra cosa habría supuesto penalizar la utilización del leasing en los grupos de empresas, dado que en la Sentencia no se aprecian otros montajes artificiales distintos del de S.U.A.S. Por contra, del caso R.B.S.D. pueden surgir nuevos pronunciamientos que faciliten la búsqueda deliberada de contradicciones o discordancias entre la normativa de los diferentes Estados, lo que no debe ser excepcional. No parece que esto vaya a suceder porque la reciente Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo pone el acento en la necesidad de suprimir estas contradicciones e incoherencias normativas que son aprovechadas para eludir el pago de impuestos.

El TJUE en el asunto C-352/2008, *Modehuis*<sup>597</sup>, nos permite comprender mejor el alcance de los dos requisitos necesarios para apreciar la existencia de abuso del derecho en aquellos casos en que la finalidad principal de la operación sea obtener una ventaja fiscal y esa ventaja sea contraria al objetivo o finalidad de propia la norma.

En efecto, en el asunto controvertido judicialmente uno de los objetivos principales de la función de empresas controvertida era evitar el devengo del impuesto sobre transmisiones a cargo de *Modehuis*, lo que llevó a la administración tributaria holandesa a pretender aplicar el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 con el fin de

---

<sup>597</sup> Sentencia de 20 de mayo de 2010



recaudar el impuesto de sociedades, al objeto de compensar, en alguna forma, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales eludido.

Este planteamiento lleva al TJUE a recordar su reiterada doctrina en el sentido de que la cláusula de salvaguardia prevista en la Directiva debe interpretarse de manera restrictiva y, tras un examen previo realizado caso a caso y, en base a esta argumentación, concluye que los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el artículo de aplicación de la exención prevista por el artículo 11,1, a) de la misma son los expresamente incluidos en su ámbito de aplicación, es decir, los impuestos que gravan la renta de las sociedades y de los socios, de tal forma que no puede invocarse la aplicación de la cláusula antiabuso prevista en la Directiva 90/434 para hacer frente a un montaje del que se deriva la elusión de un impuesto que no está incluido dentro de su ámbito de aplicación.

Es importante, por tanto, comprender que las cláusulas antiabuso específicas tienen un ámbito determinado para su aplicación que viene dado por el de las normas tributarias que pretenden proteger de determinados abusos, de lo que resulta completamente lógico que, si el impuesto eludido no se encuentra comprendido dentro de la esfera de acción de la cláusula antiabuso que se invoca, tal actuación no esté justificada, lo que nos lleva a concluir que sólo las cláusulas generales antiabuso, GAAR, pueden pretender hacer frente a diversos tipos de abusos en diferentes impuestos o hechos imponible, bien de manera principal, cuando no exista cláusula antiabuso específica, o bien de manera supletoria cuando la cláusula específica no contemple todos los posibles supuestos de abuso de lo que resulta un claro orden de jerarquización y prelación entre las diferentes normas anti abuso.

El asunto Modehuis puso de relieve que las disposiciones tributarias holandesas carecían de una cláusula antiabuso general por lo que, de manera inapropiada, se utilizó la cláusula específica de la Directiva 90/434 para hacer frente a un supuesto de abuso no cubierto por la misma.

De ahí que la Comisión de la Unión Europea haya manifestado en diversas ocasiones su preocupación por la armonización de las cláusulas antiabuso de carácter general. Este último aspecto aparece recogido en las recientes Comunicaciones aprobadas por la Comisión que, con fecha 6 diciembre 2012, aprobó tres importantes recomendaciones dirigidas a luchar contra la planificación fiscal agresiva, a fomentar la aplicación, por parte de terceros países de normas mínimas de buena gobernanza fiscal y a reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Conviene analizar el sentido de cada una de estas recomendaciones.

En la Recomendación de 6 de diciembre de 2012, (2012/772/UE) sobre la planificación fiscal agresiva, la Comisión pone de manifiesto que las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas, se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponible hacia países con regímenes fiscales más favorables, reduciendo la deuda tributaria por medio de mecanismos que son contrarios al espíritu de la ley.

Indica la Comisión que la planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, al objeto de conducir a una situación de doble deducción, se deduce la misma pérdida tanto en el estado de origen como en el de residencia, y la doble no imposición, es decir, la renta no se grava ni en el estado de residencia ni en el de la fuente.

Los Estados miembros, pese a los esfuerzos que realizan tienen dificultades para proteger sus bases imponibles nacionales, por cuanto que disposiciones no suelen ser plenamente efectivas debido a la dimensión transfronteriza de muchas estructuras de planificación fiscal y al aumento de la movilidad de los capitales y las personas. La Comisión reconoce que la planificación fiscal agresiva dificulta el funcionamiento del mercado interior y para ello recomienda a los Estados miembros que adopten el mismo enfoque general lo que contribuiría a reducir las distorsiones existentes.

A tal efecto, recomienda, en primer lugar, que en los convenios de doble imposición los Estados tengan en cuenta a la hora establece ciertas exenciones si las rentas exentas están sujetas a imposición por la otra parte del convenio, es decir, que eviten los riesgos de doble no imposición. Por otra parte, recomienda adoptar una norma común de lucha contra el fraude por los Estados miembros que debería evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes, si bien reconoce que la referida recomendación no es aplicable en el ámbito de las directivas de armonización de la imposición directa relativas fusiones, matrices y filiales e intereses y cánones.

Para ello recomienda a los Estados miembros que en los convenios de doble imposición que concierten entre sí o con terceros países se aseguren de que los compromisos de exención que asumen sólo sean válidos si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en la otra parte. Otro tanto recomiendan cuando se obtenga una renta en otro territorio sin estar allí sujeta a impuestos, se garantice la imposición de dicho elemento en el estado de su recepción.

En cuanto a la cláusula general antifraude, se invita a los Estados miembros a introducir una cláusula de índole general por la que se ignore todo mecanismo artificial o una serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica y para ello describe una serie de situaciones en las que la realidad jurídica puede no responder a la realidad subyacente encubriendo un mecanismo artificial para lo cual indica a las autoridades nacionales a examinar si los montajes<sup>598</sup> son artificiales considerando si se refieren a una o varias de las situaciones siguientes:

- a) la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un montaje es incompatible con la naturaleza jurídica del mismo en su conjunto;

---

<sup>598</sup> En la versión española de la recomendación sobre la planificación fiscal agresiva no se emplea la expresión "montaje" que, sin embargo, se utiliza en otros documentos comunitarios y, en su lugar, se emplea las expresiones "mecanismo" o "mecanismos"; por nuestra parte, preferimos la expresión "montajes" y por eso la empleamos en el correspondiente comentario.

- b) el montaje se ejecuta de una manera que no sería la normal atendiendo un comportamiento comercial razonable;
- c) el montaje incluye elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí;
- d) las operaciones concluidas son de naturaleza circular;
- e) el montaje da lugar un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja;
- f) el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con la ventaja fiscal prevista.

Asimismo, en el apartado 4.2 de la referida Recomendación, la Comisión establece el efecto principal de la aplicación de la cláusula anti abuso en el sentido siguiente:

*"Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica".*

A estos efectos, señala el apartado 4.5 que:

*"el objetivo de un mecanismo o serie de mecanismos es evitar la imposición cuando, independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables."*

Añadiendo el apartado 4.6 que:

*"una finalidad determinada se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o puede atribuirse al mecanismo parezca, a lo sumo, insignificante."*

Finalmente, el apartado 4.7 recomienda que:

*"Para determinar su mecanismo o una serie de mecanismos han producido beneficio fiscal, tal como se indica en el punto 4.2, se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho mecanismo o mecanismos. En este contexto, es útil considerar si se produce una o varias de las siguientes situaciones:*

- a) un importe no está incluido en la base imponible.*
- b) El contribuyente se benefician de una reducción,*
- c) se registra una pérdida de fiscales;*
- d) no se adeudado ninguna retención en origen;*
- e) se compensa el impuesto extranjero."*

Es interesante señalar que de los Estados miembros deben informar a la Comisión de las medidas que adopten para dar cumplimiento a la referida Recomendación, comprometiéndose a publicar un informe sobre la aplicación de la misma en el plazo de tres años a partir de su adopción.

En la Recomendación relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, (2012/771/UE), la Comisión incide en los problemas que causan algunos terceros países generalmente de pequeñas dimensiones y con necesidades financieras limitadas que optan por aplicar un bajo nivel del impuesto sobre la renta tanto a los particulares como a las empresas y que no practican técnicas de transparencia e intercambio de información con otros Estados miembros por lo que se dedican a atraer inversiones ofreciendo a los no residentes refugio para ciertos tipos de capitales o rentas móviles y permitiéndoles ocultar la existencia de dicha rentas o capitales a la Administración tributaria de su Estado de residencia.

Al respecto, recuerda las directivas aprobadas y el código de conducta sobre fiscalidad de las empresas aprobado 1997. Las actuaciones realizadas han motivado la desviación de ciertas actividades económicas a territorios o menor nivel de protección; por ello, considera necesario establecer de forma precisa normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal tanto por lo que afecta a la transparencia y el intercambio de información como a las medidas fiscales perniciosas promoviendo la adopción de una serie de medidas con respecto a los terceros países que promuevan el cumplimiento de las normas establecidas por parte de estos.

Así, recuerda que en materia de transparencia e intercambio de información, se ha establecido una norma reconocida a nivel internacional en el pliego de condiciones acordado por el Foro Global en 2009. Por tanto, resulta oportuno que dichas condiciones constituyan la base de la presente Recomendación. También las medidas analizadas por el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas evaluando medidas perniciosas deben ser tomadas en cuenta. Asimismo, resulta conveniente que se señalen una serie de medidas que deben aplicarse en relación con los terceros países que no cumplan esas normas mínimas de buena gobernanza y les animen a cumplirlas.

En cuanto al “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal” encuentra su fundamento en la Comunicación de 27 junio 2012, sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países<sup>599</sup> en la que se anunciaba “la preparación de un plan de acción con medidas concretas para reforzar la cooperación administrativa y apoyar el desarrollo de la actual política de buena gobernanza y se trataban las cuestiones más generales de interacción con los paraísos fiscales y de lucha contra la planificación fiscal agresiva y otros aspectos, como los delitos relacionados con la fiscalidad”.

El Plan se articula en dos niveles; en primer lugar, se recomienda realizar un mejor uso de los instrumentos existentes y hacer avanzar las iniciativas de la Comisión. En segundo

---

<sup>599</sup> COM (2012) 351 final

lugar se esbozan una serie de iniciativas y acciones futuras que conviene llevar a cabo tanto en el corto como en el medio y largo plazo.

Se subraya en el referido Plan la importante dimensión transfronteriza del fraude y la evasión fiscal, por lo que los Estados miembros sólo puede avanzar mejorando la cooperación administrativa entre sus respectivas Administraciones tributarias. En este contexto, se subraya la importancia de cerrar los resquicios existentes en materia de fiscalidad del ahorro y la necesidad de concluir un proyecto de acuerdo de lucha contra el fraude y de cooperación fiscal entre la Unión Europea y sus Estados miembros y Liechestein, existiendo proyectos de mandato para iniciar negociaciones similares con otros otros cuatro países terceros. Destaca asimismo la recomendación relativa a la creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal y la conveniencia de dar nuevo impulso al trabajo está realizando en el contexto del código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas<sup>600</sup>, la implantación de una nueva aplicación "NIF EUROPA", en virtud de la cual se puede identificar de forma rápida y sencilla los NIF en las relaciones transfronterizas e incluso comprobar si la estructura o el algoritmo de un NIF es correcto.

En el ámbito de las iniciativas y acciones futuras cabe destacar la revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas en las directivas de imposición directa, la elaboración del código del contribuyente europeo, el uso de un número de identificación fiscal de la Unión Europea, la armonización de las sanciones administrativas y penales, la elaboración de un documento normalizado de auditoría fiscal de la Unión Europea, la utilización de una metodología común para auditorías conjuntas por parte de equipos especializados de auditores, el desarrollo del acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales de los estados y ampliar la cooperación administrativa a todos los impuestos.

Lo anterior revela una creciente preocupación de la Comisión de la Unión Europea por la armonización de los aspectos administrativos y procedimentales relativos a la imposición indirecta que, hasta hace bien poco tiempo, no se había manifestado. Éste impulso a la adopción de medidas coordinadas en el ámbito administrativo puede ser, sin duda, decisivo, a la hora de poner en marcha la BICCIS.

### **3.3.3. Procedimiento para la aplicación de la cláusula general antiabuso**

Realmente, este apartado del presente capítulo de esta tesis podría no existir, pues no hay ningún procedimiento previsto, ni la Propuesta contiene ninguna disposición al respecto por lo que teniendo en cuenta que es una norma, en cierto modo, sancionadora y que no está destinada a ser aplicada por la Administración, si existiera ese procedimiento sería más real el contenido del mandato en el sentido de que evidenciaría una voluntad real de salir al paso de prácticas abusivas que son más perniciosas que las defraudaciones ordinarias en el sentido de que merman la recaudación en mayor medida; hay entidades que dejan de pagar impuestos durante largos periodos de tiempo que, sin embargo, parecen amparadas por economías de opción completamente legítimas,

---

<sup>600</sup> DO C 2 de 6.1.1998

cuando no parece razonable que haya economías de opción que consigan evitar de modo indefinido cualquier tipo de tributación.

Por ello, pensamos que sólo unas reglas procedimentales claras, que respeten la seguridad jurídica y que tengan en cuenta el principio de la proporcionalidad y permitan la prueba del sentido de la operación y de sus resultados y garanticen al contribuyente el pleno ejercicio de sus derechos, pueden posibilitar que esta cláusula cumpla su verdadera misión que es la de disuadir de la realización de prácticas abusivas carentes de finalidad comercial sin otro propósito que el de reducir o eliminar la tributación sobre las operaciones ordinarias<sup>601</sup>.

Al respecto, cabe expresar ciertas dudas acerca de cual de las Administraciones interesadas sería la competente para tramitar este procedimiento y, en definitiva, para proponer la aplicación de la cláusula de forma que la procedencia de las consecuencias que de dicho procedimiento se pudieran derivar puedan ser examinadas por los tribunales para que se determine si procede o no imponer las consecuencias propuestas por la Administración.

La solución no se presenta fácil cuando la entidad que realiza tales prácticas no es la dominante del grupo, aunque efectivamente esas actuaciones puedan minorar la cuota del grupo en su conjunto. En nuestra opinión, el mecanismo de reparto puede distorsionar la aplicación de la cláusula, pues el efecto que permite su visualización inmediata, según se desprende de las sentencias de los tribunales españoles cuando han apreciado la existencia de fraude de ley o conflicto, es la relación directa que existe entre la prácticas consideradas abusivas y la reducción o eliminación de la cuota tributaria que su realización conlleva, es muy posible que no se pueda apreciar de forma clara en la recaudación tributaria de la Administración del Estado de residencia de la entidad del grupo afectada por estas prácticas, por cuanto que al distribuirse la cuota del grupo entre las entidades del mismo de acuerdo con la fórmula de reparto prevista en el artículo 86 de la Propuesta, es decir, teniendo en cuenta la cifra de ventas, los salarios y los activos, no parece ya tan sencillo apreciar esa conexión directa entre las prácticas abusivas y las entidades afectadas por las mismas que, en realidad, son todas las entidades del grupo, en cuanto que al afectar a la deuda del grupo en su conjunto, todas las entidades integrantes del mismo se verán afectadas en sus respectivas cuotas tributarias, de ahí que se requiera una colaboración muy estrecha entre todas las Administraciones tributarias implicadas y que todas perciban la cuota del grupo como una cuota común a todas las Administraciones que se distribuirá una vez determinada de acuerdo con la fórmula de reparto.

Otra cuestión interesante que se puede plantear en este lugar es la relativa a cómo se podría abordar la situación originada cuando entidades afectadas por la aplicación de cláusulas antiabuso en sus respectivos países se acojan al régimen de BICCIS y optan por su aplicación, ¿podrían las Administraciones afectadas alegar esta circunstancia para

---

<sup>601</sup> La OCDE en su documento *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, 2013 Publications, identifica hasta 400 esquemas de planificación fiscal agresiva que están provocando un auténtico trasvase de ingresos tributarios de unas jurisdicciones a otras como consecuencia de la acción coordinada dentro de los grandes grupos multinacionales.

rechazar la aplicación del régimen? En nuestra opinión no parece factible, si bien esta circunstancia debería ser examinada previamente y tomar una decisión al respecto coordinada que determine la procedencia de continuar con las actuaciones iniciadas o desistir de las mismas en el seno del nuevo grupo fiscal europeo, y es que el tránsito del régimen nacional al de grupo que no está contemplado en la Propuesta es una cuestión de gran interés práctico<sup>602</sup>.xxxxxxx

### **3.3.4. Relación entre las distintas cláusulas generales y las reglas específicas**

Aunque la Propuesta no contiene una previsión al respecto, la cláusula general anti abuso debería aplicarse, según los principios generales existentes en la mayoría de los ordenamientos, de forma supletoria en ausencia de reglas específicas, si bien, a nuestro juicio, esta subsidiariedad debería extenderse a los abusos no contemplados expresamente en tales reglas.

En lo que se refiere a la aplicación dentro de cada uno de los Estados miembros, hay que distinguir según que apliquen la CCCTB, en el supuesto de su implantación por el procedimiento de cooperación reforzada, o que no la apliquen. En el primer caso, convivirán, como ya hemos indicado anteriormente, dos tipos de cláusulas generales anti abuso, las generales del país dirigentes para las entidades que no apliquen la CCCTB y las contenidas en la Propuesta para aquellas entidades que hayan optado por su aplicación, lo que puede originar desigualdades en el caso de que las normas nacionales sean más estrictas. En el segundo caso, se suscita la cuestión de si los Estados que no adopten la CCCTB estarán, no obstante, obligados a aplicar las cláusulas anti abuso contenidas en la Propuesta a las entidades del grupo mercantil residentes en su territorio aunque no puedan acogerse a la CCCTB. De ahí que algunos autores hayan planteado la posibilidad de que, en el caso de que la Propuesta sea aprobada por el procedimiento de cooperación reforzada se establezcan ciertas obligaciones para los Estados que no participen como fórmula de colaboración.

## **4. Exclusión de las deducciones de intereses.**

### **4.1. Regulación**

El artículo 81 contiene una regla de limitación de las deducciones de intereses cuyo alcance se limita a los intereses abonados a las empresas asociadas residentes en terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información comparable al de la Directiva 2011/16 y se cumpla una de las condiciones siguientes:

---

<sup>602</sup> Algunas de estas cuestiones se abordan en mi comunicación sobre “*Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Común Consolidada*” defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases del día 13 de abril organizada conjuntamente por la UNED, la UAM y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC.

- e) que, con arreglo al régimen general de ese tercer país, esté previsto un impuesto sobre beneficios a un tipo legal del impuesto de sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros;
- f) que la empresa asociada esté sujeta a un régimen especial en ese tercer país en virtud del cual el nivel de tributación sea sustancialmente inferior al del régimen general.

No obstante lo indicado anteriormente, los intereses satisfechos a una entidad residente en un tercer país con el que no se haya celebrado un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE podrán ser reducidos por un importe no superior al que se habría aplicado entre empresas independientes, cuando se cumpla una de las condiciones siguientes:

- g) que el importe de dicho interés se incluya en la base imponible como renta de la empresa asociada, de conformidad con el artículo 82, es decir cuando a la entidad le resulte aplicable el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas, y el interés se integre en la base imponible imputable al sujeto pasivo.
- h) Que el interés se pague a una sociedad cuya principal clase de acciones se negocie normalmente en una o varias bolsas de valores reconocidas;
- i) Que el interés se pague a una sociedad que se dedique, en su país de residencia, a una actividad comercial o empresarial, entendiéndose como tal una actividad económica independiente con fines de lucro, en el contexto de la cual los directivos y empleados llevan a cabo actividades operativas y de gestión sustanciales.

Esta cláusula anti abuso debe ser puesta en conexión con la previsión contenida en el artículo 14, relativo a los gastos no deducibles y, en concreto, con la previsión contemplada en el apartado g), que considera como gasto no deducible *"los costes que soporte una sociedad con vistas a la obtención de renta que esté exenta en virtud del artículo 11; dichos costes se estimarán en un porcentaje fijo del 5% de la renta en cuestión, a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar que el coste soportado ha sido inferior."*

Aun cuando la expresión "costes" es genérica, por cuanto que pretende incluir todos los incurridos con vistas a la obtención de rentas exentas, pensamos que, dentro de este concepto, tienen cabida dentro los intereses derivados del pago aplazado o del endeudamiento contraído con motivo de la adquisición de participaciones financieras u otros instrumentos financieros generadores de rentas exentas destinatarios principales de las cláusulas existentes en la mayoría de los países de la OCDE para limitar la deducción de intereses surgidos en operaciones realizadas con entidades vinculadas. De ahí que si los intereses abonados en el seno de un grupo traen causa de la adquisición de participaciones o activos generadores de rentas exentas, la no deducibilidad de los mismos pudiera encontrar su fundamento en el artículo 14, 1, g) y no en el artículo 81, de



lo que se desprende que afectaría a los abonados a cualquier tipo de entidad, incluso aunque fuera residente en la Unión Europea, sin perjuicio de que, por el método de consolidación, resulten eliminados los pagados a empresas del grupo.

El sentido de la estimación “a forfait” que el precepto realiza al objeto de que tales costes se estimen en un porcentaje fijo del 5% de la renta en cuestión a menos que el sujeto pasivo pueda demostrar el coste soportado ha sido inferior, ha dado lugar a distintas interpretaciones. Así, E. SANZ GADEA<sup>603</sup> entiende que del precepto indicado se desprende la posibilidad de deducir el resto de los intereses incurridos en cuanto excedan del 5% de la renta obtenida, si bien señala que la relación entre ambos mandatos del precepto ha propiciado opiniones dispares y, así, unos han entendido que, aun estando clara la deducción de los gastos que exceden el límite del 5%, parece razonable esperar que los mismos sean tratados como no deducibles pero, otros, han postulado que el efecto práctico del mandato, en relación con los dividendos, es que la exención sea del 95% de los percibidos antes que una exención plena, con lo que se invierte el problema de limitación de los intereses asociados a la financiación de dividendos exentos que se transforma en una limitación de la exención conferida a los dividendos procedentes de participaciones adquiridas a crédito lo que, en mi opinión, no parece tener sentido en el ámbito de un precepto dedicado a los gastos no deducibles ni tampoco en el contexto de la Directiva matriz filial.<sup>604</sup>

Aunque la redacción del precepto no es muy afortunada, en mi opinión, tal interpretación no resulta fundada en el contexto del precepto ni acorde con la práctica de los países que no admiten la deducción de los gastos incurridos en la obtención de rentas exentas. A mi juicio, del precepto referido debería desprenderse, claramente, el rechazo a la deducción de los costes incurridos para la obtención de rentas exentas, estableciendo una especie de gravamen mínimo de las mismas, cuando no puedan determinarse de forma clara tales costes del 5% que, no obstante, podría ser reducido mediante prueba de que el coste incurrido ha sido inferior al resultado de aplicar a la renta obtenida. De ello no se debería desprender, en modo alguno, que, cuando los costes incurridos han sido superiores al 5% de la renta obtenida, el exceso pueda ser deducido pues tal conclusión no encuentra un fundamento lógico y sólo parece tener apoyo en una interpretación que

---

<sup>603</sup> E. SANZ GADEA, “Medidas anti elusión fiscal.” XIV Curso de alta especialización en fiscalidad internacional. Instituto de Estudios fiscales, p. 472.

<sup>604</sup> El párrafo 130 del documento CCCTB/wp/0057 señala a este respecto que, a pesar de la exención prevista para los dividendos correspondientes a las participaciones significativas, los intereses de los préstamos asumidos para la adquisición de tales participaciones deberían ser deducibles, ya que denegar la deducción de estos intereses haría muy poco atractiva la CCCTB para los grupos europeos con filiales fuera de la Unión Europea. Sin embargo, los comentarios recibidos en el grupo pusieron de manifiesto la necesidad de establecer medidas protectoras para asegurar que las compañías europeas no conviertan artificialmente rentas exentas, dividendos, en rentas por financiación de filiales no residentes o filiales que no consolidan con altos niveles artificiales de deuda. Los préstamos realizados para financiar artificialmente niveles elevados de capital en una filial podrían derivar en deducción de intereses de la unión europea mientras que la renta de los accionistas mayoritarios estaría completamente exenta cuando en circunstancias normales debería de haber parte de dividendos exentos y parte de dividendos sujetos. Una posibilidad, señala el citado párrafo podría ser tomada por referencia el ratio de capital y deuda para el grupo como un todo y restringir la deducción a los acuerdos artificiales.

se fundamenta en la deficiente redacción del precepto. Aún con todo, el precepto no aborda la cuestión de cómo deben ser tratados los intereses abonados en aquellos ejercicios en que los activos adquiridos con financiación ajena no producen rentas. La interpretación lógica, desde mi punto de vista, sería la de que tales intereses tampoco deberían ser deducidos en cuanto que el precepto rechaza la deducción general de los costes incurridos en la financiación de rentas exentas, limitándose a establecer una presunción de su importe en el caso de que no conste expresamente, no pudiéndose deducir que, por el hecho de que admita prueba en contrario cuando su importe sea inferior al 5%, que existe un tope máximo para la no deducibilidad que hace deducible el exceso sobre el mismo.

Lo cierto es que la redacción del artículo 14, 1, g) no admite en modo alguno esta interpretación, si bien, en mi opinión, en el estado actual de la Propuesta deberían hacerse esfuerzos para que la norma tenga su sentido más razonable de acuerdo con la finalidad que persigue, en lugar de buscarle sentidos diversos que no parece que correspondan a su fundamento, pues si se trata de limitar el alcance de una exención debe ser en la regulación de la misma donde se ubiquen estas limitaciones y no en un precepto que tiene por finalidad la de limitar la deducibilidad de ciertos gastos y no la exención de determinadas rentas, sin perjuicio de que la amplia exención reconocida a los dividendos merezca un detenido análisis.

## **4.2 Antecedentes.**

La limitación de la deducibilidad de intereses es una consecuencia del problema de la subcapitalización en el ámbito jurídico-tributario. T. CORDON EZQUERRO y M.GUTIERREZ LOUSA<sup>605</sup>, señalan que este fenómeno se encuentra, fundamentalmente, en el tráfico mercantil de las sociedades “cerradas” y de los grupos de sociedades. En efecto, se produce en las sociedades cerradas porque la función económica que desempeña la limitación de la responsabilidad en tales hipótesis es la de reducir los riesgos empresariales que los socios tendrían que soportar alternativamente como empresarios individuales. En los grupos de sociedades, porque la función que en estos casos viene a servir la limitación de la responsabilidad no es una función financiera, si no una función de diversificación de riesgos. Las sociedades filiales se constituyen, en la mayoría de las ocasiones, para desarrollar una empresa arriesgada y evitar que su eventual fracaso afecte al patrimonio de la sociedad matriz. En esta línea, indican, la situación de subcapitalización, desde un enfoque de Teoría de la Hacienda Pública, produce un fallo de mercado, una externalidad negativa.

Este problema se encuentra agravado por cuanto que las alternativas de financiación, en el ámbito tributario, no son perfectamente sustitutivas y neutrales. El informe General del 62º congreso de la I.F.A., señaló que estudios realizados en el ámbito de la Comisión

---

<sup>605</sup> T. CORDON y M. GUTIERREZ LOUSA, “La subcapitalización: tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación”, Manual de Fiscalidad Internacional, Tercera edición, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, p. 979

del Congreso de los Estados Unidos pusieron el énfasis en la distinta tributación que soporta la financiación vía renta, en torno al 36,1 %, frente a la financiación por deuda, en torno al 6,4%, lo que ha motivado que proliferen las cláusulas anti abuso en la mayor parte de los países en las que se limitan la deducción de los intereses. Este hecho ha llevado a que se hayan tornado borrosos los límites entre la financiación por deuda y la financiación por capital, siendo suficientemente expresivo, a este respecto, el título del tema tratado en el Congreso de I.F.A en reciente Congreso de I.F.A. en Boston<sup>606</sup> “ The debt-equity conundrum”<sup>607</sup>.

#### 4.3. Situación en España

La Sentencia *Lankhorst*<sup>608</sup> al declarar que la norma anti subcapitalización alemana vulnera la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 43 de TCE y no puede justificarse en una finalidad anti elusiva, pues resulta desproporcionada y, por ello, contraria al ordenamiento comunitario, ha motivado una drástica revisión de las cláusulas anti abuso específicas establecidas en los distintos ordenamientos comunitarios a la que no ha sido ajeno el ordenamiento tributario español, por cuanto el artículo 20 del TRLIS guardaba un notable parecido con la disposición alemana objeto de la mencionada Sentencia.

El legislador español, de tan diligente estuvo para incorporar una interpretación apresurada de la jurisprudencia comunitaria, ha tardado casi 10 años en darse cuenta de los graves daños que ha causado el desmantelamiento de esas cláusulas anti abuso específicas en el ámbito comunitario y, cuando ha reaccionado, ha sido mediante un movimiento pendular en el que se ha ido al extremo opuesto restringiendo la deducibilidad de todo tipo de intereses, se satisfagan o no a empresas vinculadas, sean comunitarias o no comunitarias.

Mientras, en este tiempo, diversos países han ido introduciendo modificaciones en la materia de muy distinto tipo de las que se hace eco P. HINNY<sup>609</sup> que destaca distintas formas de abordar esta cuestión tratando, en definitiva, de hacer menos atractiva la financiación vía deuda y de introducir restricciones en la deducibilidad de intereses, como sucede con las reformas llevadas a cabo en Dinamarca en 2007 y en Alemania en 2008, así como en la República Checa e Italia, mientras que otros países, como Brasil en 2007 y Bélgica en 2008, han tratado de estimular la financiación a través del capital propio admitiendo la deducibilidad del beneficio antes de impuestos de un interés ficticio calculado sobre la cifra del capital social, caso de Bélgica, o de los dividendos satisfechos en el ejercicio con el límite del 6.5% del capital social, caso de Brasil.

---

<sup>606</sup> Volumen 97 b, Cahiers de Droit Fiscal International

<sup>607</sup> Podría traducirse por “el enigma de la deuda-capital”

<sup>608</sup> STJCE 12.12.2002, As C-324/00

<sup>609</sup> P. HINNY, General Report, Subjet 2, “New Tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations”, IFA 2008.

Este complejo y contradictorio planteamiento existente en los diferentes Estados que han presentado ponencias generales, le sirve al Relator General, P. HINNY, para constatar que la proliferación de estructuras financieras internacionales puede originar tanto doble deducción de intereses, como doble no imposición o deducción de los intereses sin gravamen de la renta en el perceptor o, incluso, diferimiento de la tributación en el perceptor con deducción inmediata del gasto en el pagador.

En España, como acertadamente preveían C. GARCIA-HERRERA BLANCO y P. HERRERA MOLINA, la Administración tributaria española ha tenido que reaccionar, frente a lo que ha considerado situaciones abusivas, primero, mediante el empleo del procedimiento de fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y, después, mediante la aplicación del conflicto de ley contemplado en el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La aplicación de este criterio se ha visto respaldada en diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>610</sup> que, en todos los casos, ha seguido la misma argumentación, las operaciones realizadas carecen de justificación económica y sólo resultan explicables desde la perspectiva fiscal.

Por su parte, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 21 de febrero de 2013<sup>611</sup> ha refrendado<sup>612</sup> este planteamiento al señalar:

*“Se comparte plenamente la afirmación de que en los negocios ejecutados por la entidad hoy recurrente XXX HOLDINGS IBERIA SL no existe una motivación económica distinta de la meramente fiscal y que, por tanto, se han realizado con el propósito de eludir el Impuesto sobre Sociedades reduciendo su base imponible. En efecto, con el conjunto de operaciones realizadas se lleva a cabo una reordenación patrimonial de entidades del Grupo XXX, colocando a la operativa del grupo en este país bajo la entidad holding XXX HOLDINGS IBERIA SL en España, gracias a la obtención de préstamos de entidades del grupo para generar unos gastos financieros derivados de ese endeudamiento, consiguiendo que los resultados contables positivos, que son las rentas gravables de la entidad operativa XXXX SL, queden compensadas con resultados contables negativos. El motivo por el que no se admiten estos gastos como deducibles radica, con fundamento en las operaciones analizadas, en que dichas operaciones no tienen ningún sentido económico o empresarial sustancial para el Grupo, fuera de las ventajas fiscales que se analizan, ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, sino que se trata de “un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, que sólo*

---

<sup>610</sup> Resoluciones de 17 de mayo de 2010, de 25 de junio de 2009, de 8 de octubre de 2009 y de 16 de junio y 14 de julio de 2010, entre otras. Un análisis de estas resoluciones puede verse en E. SANZ GADEA, XIV “Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional” Instituto de Estudios Fiscales, junio de 2012, págs 163 a 180.

<sup>611</sup> Rec. 47/2010

<sup>612</sup> Citando en su apoyo la reiterada doctrina de la Audiencia Nacional en relación al fraude de ley manifestadas, entre otras, en sus sentencias de 18 de febrero de 2007, rec. 864/04, y de 6 de julio de 2005, rec. 780/03, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2012, rec. 2293/08.

*significa un cambio en la titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio”.*

*No se cuestiona por la Inspección las razones en que pueda basarse el grupo XXX para organizarse de la forma que estime más conveniente, ni se enjuicia la decisión del grupo de crear o no la sociedad holding, XXX HOLDINGS IBERIA SL, sino las operaciones de endeudamiento intragrupo realizadas amparándose en operaciones de reorganización empresarial, pero que carecen de fundamento económico o empresarial y cuya motivación no es otra que la meramente fiscal.”*

En todos los casos examinados, el procedimiento ha sido muy similar al descrito, realización de compras intragrupo con préstamos intragrupo que originan un elevado gasto financiero deducible en sede de un grupo fiscal español, con la única finalidad de erosionar las bases imponibles de las sociedades operativas en España de tal forma que los gastos financieros incurridos para financiar su adquisición minoran su propia base imponible.

El Real Decreto-ley 12/2012, el 30 marzo,<sup>613</sup> ha venido pretendió solucionar esta situación incorporando una nueva letra “h” al artículo 14.1<sup>614</sup> del TRLIS al objeto de que se consideren fiscalmente no deducibles los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital con fondos propios de otras entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones.

La invocación de la existencia de motivos económicos válidos como vía de escape de la aplicación de esta norma restrictiva que, en puridad, no debería ser considerada una cláusula anti abuso en cuanto que se incluye en la delimitación del hecho imponible, no resulta, en mi opinión, adecuada por cuanto que, si de una parte, parece que viene a refrendar el criterio hasta ahora seguido, las consideraciones realizadas al respecto en la exposición de motivos del referido real decreto ley, en el sentido de que tal norma *permite su inaplicabilidad, en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser los supuestos de reestructuración dentro del grupo, como consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde territorio español*, pueden seguir generando notables incertidumbres con el perjuicio que conlleva para la seguridad jurídica e invalidar, en cierto modo, la aplicación de las cláusulas anti abuso por el mero hecho de que exista una compra a terceros de participaciones del grupo, aunque se trate de meras compras apalancadas en

---

<sup>613</sup> aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir de uno de enero de 2012.

<sup>614</sup> Curiosa coincidencia en el artículo, apartado y letra con el previsto en la Propuesta para limitar la deducibilidad de los costes incurridos en la financiación de rentas exentas que también es 14,1,h).

el sentido de que se produce un cambio en el accionariado financiándose esta adquisición con crédito cuya carga financiera y la devolución del principal se trasladan a las sociedades del grupo, notablemente a aquéllas situadas en los Estados cuyos tipos impositivos nominales en el Impuesto sobre Sociedades sean superiores y no tengan implantadas las suficientes cautelas, con lo cual no sólo no se ha resuelto el problema que se pretendía solucionar, la erosión de las bases imponibles motivada por el desmantelamiento de las medidas normativas que actuaban a modo de freno contra las mismas, sino que se ha creado un problema adicional de tanta o más gravedad, la aceptación de la procedencia de la deducibilidad de las compras apalancadas de forma que los intereses de los préstamos contraídos por los socios para financiar la adquisición de una entidad se deducen de la base imponible de la misma entidad, con lo cual dicha entidad difícilmente volverá a pagar el Impuesto sobre Sociedades pues, en cuanto finalice el pago de su propia adquisición, puede verse abocada a tener que financiar una nueva compra de sus acciones y volver a repetir el proceso. Es lamentable que no se hayan puesto los suficientes remedios ni en España, ni en la Unión Europea, para remediar el problema de lo que se conoce como “asistencia financiera”, si bien, desde mi punto de vista, considero que, en cualquier caso, no sería este el camino adecuado para resolver los problemas del Impuesto Sociedades, puesto que el ordenamiento tributario tiene sus propias reglas de las que puede hacer uso, sin necesidad de que el Derecho Mercantil valide o no tales prácticas.

Asimismo, el referido Real Decreto-ley 12/2012 ha dado nueva redacción al artículo 20 del TRLIS, introduciendo una restricción general para la deducción de los gastos financieros del siguiente tenor:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite previsto en este artículo se referirá al grupo fiscal.*

*No obstante, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad.*

*En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este o se produjera la extinción del mismo, y existieran gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, estos tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 de esta Ley.*

*5. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:*

*a) A las entidades de crédito y aseguradoras. No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades.*

*A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.*

*g) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley, o bien se realice dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tenga gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.”*

De forma resumida, la reciente regulación ha venido a introducir, con carácter general, para los sujetos afectados, una limitación general para la deducción de los gastos financieros netos del límite del 30% del beneficio operativo que no afecta a los inferiores a 1 millón de euros anuales, si bien los excesos pueden aprovecharse en los dieciocho años siguientes e, incluso, si los gastos netos no alcanzan el límite, la diferencia puede adicionarse al límite en los cinco períodos siguientes. En el caso de grupos fiscales, los límites anteriores se determinarán en sede del propio grupo.

Dadas las dudas suscitadas por esta disposición que afecta, sin ningún tipo de régimen transitorio, a las empresas que tienen concertados préstamos con terceros para financiar sus adquisiciones de inmovilizado o incluso de circulante, la Dirección General de Tributos ha emitido una Resolución de 16 de julio de 2012<sup>615</sup> en la que se determinan los criterios interpretativos de la referida norma.

Al respecto, hay que advertir que lo primero que se indica es que dicha disposición actúa sobre el gasto financiero que no está sometido a otras limitaciones de la ley como puede ser la del artículo 14, 1, h); de ahí que aún cuando los gastos financieros satisfechos a entidades del grupo no se vieran afectados por la restricción a su deducibilidad por tener motivación económica válida, se verían, en tal caso, afectados por la limitación general del artículo 20.

De esta suerte, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, existe una restricción general para la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos a entidades del grupo, cualquiera que sea el lugar de su residencia, que puede, no obstante, evitarse si el gasto financiero incurrido responde a motivaciones económicas válidas, lo cual, en nuestra opinión, hace innecesario este precepto por cuanto que si las operaciones de financiación incurridas tiene motivación económica válida no se podría aplicar el procedimiento de conflicto de ley, según la doctrina y jurisprudencia que ha sido analizada anteriormente. A esta restricción específica, se suma una limitación general del gasto financiero neto incurrido con las características señaladas<sup>616</sup>.

---

<sup>615</sup> B.O.E del día 17 de julio.

<sup>616</sup> La Comisión de la Unión Europea, en su Comunicación de 10 de diciembre de 2007, sobre aplicación de medidas contra las prácticas abusivas dentro de la UE y en relación con terceros países, ha señalado que la aplicación de normas contra las prácticas abusivas estará justificada en la medida en que quede circunscrita a aquellas situaciones en que existe un elemento adicional de abuso, centrado, principalmente, en montajes puramente artificiales. De ahí que aunque los estados miembros deben ser capaces de asegurar un funcionamiento eficaz de sus sistemas fiscales y evitar una erosión indebida de sus bases imponibles como consecuencia de la imposición involuntaria o de prácticas abusivas, es importante que ello no comporte obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores comunitarios. De ahí que, en opinión de la Comisión, sería lamentable que, para no



## 4.4. Análisis del artículo 81 de la Propuesta

### 4.4.1. Antecedentes

En cuanto a los antecedentes de este precepto, en el contexto de la Propuesta, hay que señalar que el documento de trabajo<sup>617</sup> elaborado con fecha 26 de marzo del 2008, con motivo de la reunión celebrada los días 14 y 15 de abril del 2008, párrafos 12 a 25, plantea las cuestiones relativas a la limitación de la deducción de intereses partiendo de las disposiciones introducidas por varios Estados miembros con carácter general, es decir limitando la reducción de intereses no sólo a los satisfechos entre partes vinculadas sino también a los procedentes de préstamos de terceros, tal como ha sucedido en Dinamarca, Francia e Italia y, también, más recientemente, en España en virtud del Real Decreto ley 12/2012.

Las cuestiones que el efecto suscita en el párrafo 16 del referido documento son las relativas al umbral fijado por referencia al EBIT o al EBITDA para posibilitar la deducción de intereses, indicando que, en tal caso, lo más adecuado sería tomar por referencia un límite igual para todo el grupo, así como el tratamiento del exceso de gastos por intereses no deducibles en los siguientes periodos, así como la posibilidad de recharacterizar como dividendo el interés pagado correspondiente al exceso de deuda cuando se establece un coeficiente máximo de endeudamiento. También se planteaba la posibilidad de introducir una cláusula de escape cuando el importe de los intereses entrase dentro de “lo normal”<sup>618</sup>.

Por su parte, E.B.I.T, cuyas siglas corresponden a “ European Business Initiative on Taxation”, en su contribución a los trabajos de la Comisión para la reunión del 20 de octubre de 2010, manifestó la necesidad de que se confirme que la exclusión de la deducción de intereses satisfechos a entidades cuyo tipo legal sea inferior al 40% de la media de los Estados miembros se refiere a sólo a los Estados que participen en la CCCTB, indicando, asimismo, que debe confirmarse que la limitación de los intereses satisfechos a empresas asociadas en terceros países no se extiende a los préstamos a compañías o establecimientos permanentes que opten por la aplicación de la CCCTB aun cuando su sociedad matriz no se encuentre situada en un Estado miembro que aplique la

---

ser acusados de discriminación, los Estados miembros ampliarán la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas destinadas a reducir la evasión transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no existe ningún riesgo en este sentido. Decisiones unilaterales de esta índole sólo minar la competitividad de las economías de los Estados miembros y no redundar en beneficio del mercado interior.

<sup>617</sup> CCCTB /WP/065

<sup>618</sup> A juicio de T.CORDON EZQUERRA y M. GUTIERREZ LOUSA, op, cit, pag 986, la subcapitalización constituye sin embargo un problema diferente al integrado por el de los préstamos intra grupo con intereses excesivos, muy bajos o sin remuneración. Ciertamente, ambos fenómenos participan de caracteres comunes, como al producirse fruto de una planificación entre personas vinculadas bajo control común y constituir una transgresión del principio de libre concurrencia en el mercado, pero en el caso de subcapitalización la existencia o no de precios de transferencia entre las partes implicadas resulta indiferente en orden a la concurrencia de la misma, mientras que en el otro caso la presencia de estos constituye la esencia de la problemática.

CCCTB. En respuesta a las cuestiones planteadas por la Comisión, “Business Europe” señaló que los esfuerzos de la Comisión están dirigidos a establecer una alternativa equilibrada a las reglas de subcapitalización para limitar la reducción de intereses en los casos de abuso, por lo que entiende que las reglas propuestas no deben afectar a los pagos realizados a los préstamos de terceros. Asimismo consideran que la regla propuesta debe convivir con el mecanismo de la cláusula de inversión que también debe incluir a los intereses, si bien ésta sólo debe afectar a la renta exenta.

#### **4.4.2. Ámbito de aplicación**

Entrando ya en el análisis del precepto, podemos señalar su ámbito de aplicación se limita a los intereses abonados a empresas asociadas, es decir, aquéllas en las que se ostente una participación comprendida entre el 20 y el 50%, por cuanto que, a partir del 50%, hay obligación de consolidar contablemente, siempre que tales empresas residan en un tercer país con el que no exista un acuerdo de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/ 16/UE y se cumpla una de las condiciones siguientes:

- a) que, con arreglo al régimen general de ese tercer país, esté previsto un impuesto sobre beneficios a un tipo legal del impuesto de sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros;
- b) que la empresa asociada esté sujeta a un régimen especial en ese tercer país en virtud del cual el nivel de tributación sea sustancialmente inferior al del régimen general.

El eje de la aplicación de esta cláusula antiabuso específica radica en que la pagadora sea residente en un tercer país que no tenga suscrito un acuerdo de información comparable a los estándares de la Directiva comunitaria en materia de asistencia mutua. Al respecto, se entiende que ese acuerdo tendrá que existir entre la pagadora y la perceptora de tales intereses de suerte que se garantice que los intereses que se satisfagan pueden quedar sometidos a tributación en el país de la perceptora. Aún así, y pareciendo esta regla un *prius* inexcusable para la aplicación de la cláusula de subcapitalización, se exige la concurrencia de otras circunstancias adicionales, las previstas en las letras a) y b) del apartado 2 y, además, aún con todo podría no aplicarse esta regla si concurriese alguna de las circunstancias previstas en las letras a), b) y c), del apartado 3, de lo que podemos afirmar que más que una cláusula de subcapitalización parece una cláusula de excepciones posibles para no incurrir en subcapitalización.

C. HJI PANAYI<sup>619</sup> señala que la regla específica del artículo 81 no será aplicable entre filiales residentes en Estados miembros que consoliden en grupo CCCTB por cuanto que los préstamos e intereses intragrupo se eliminan en consolidación de forma que la base imponible del grupo CCCTB no se vería afectada; sin embargo, puede ser motivo de

---

<sup>619</sup> Op cit pag 259

discusión los intereses derivados de préstamos concertados entre compañías CCCTB cuando la matriz del grupo reside en un país que no aplica CCCTB a su filial que, sin embargo consolida en régimen CCCTB. La reducción de los intereses, en tal caso, afecta a la base imponible del grupo consolidado.

La misma cuestión se plantea dentro del área CCCTB entre compañías que consolidan y otras que no consolidan pues, como indica el autor citado, dado que el test de participación en el grupo es relativamente alto, requiere una participación de 75%, cada vez que existan entidades vinculadas que no consolidan fiscalmente aunque se incluyan dentro del grupo consolidado contable, los pagos de intereses pueden reducir la base imponible consolidada en beneficio de la entidad prestamista, lo que puede inducir a situar la deuda vinculada en áreas de baja tributación dentro del contexto CCCTB. Según el autor mencionado, si las reglas de subcapitalización se establecieran de manera uniforme en todas las jurisdicciones que apliquen CCCTB, los Estados miembros que no tengan este tipo de reglas en su normativa nacional podrían verse, en este punto, desincentivados a adoptar la Propuesta en cuanto que por esta vía podrían ser destinatarios de préstamos intragrupo que constituirían una buena fuente de ingresos fiscales en detrimento de los países en los que se ubiquen las entidades pagadoras de estos rendimientos.

Otra cuestión importante que plantea es la relativa a la Administración tributaria a la que corresponde decidir si se aplica o no la regla prevista en el artículo 81, pues, parece lógico pensar que, como tal norma anti abuso, no será objeto de aplicación voluntaria por los sujetos pasivos. A este respecto, es fundamental el criterio de la Administración tributaria principal, es decir, la del Estado de la matriz del grupo; si tiene una actitud laxa al respecto, o en dicho Estado no existen tales reglas, o no se aplican, puede haber un incentivo notable para situar la matriz o en tales territorios.

Como vemos, la restricción de la deducción de intereses exclusivamente a los satisfechos a empresas asociadas residentes en terceros países deja un amplio campo de posibilidades de planificación dentro de la Unión Europea, no sólo para los operadores económicos sino también para los propios Estados miembros a la hora de fijar su posición en relación con la Propuesta, dadas las ventajas que, en ciertos casos, en rechazo a la misma les pudiera reportar.

Al respecto, podemos preguntarnos con C. HJI PANAYI si, como consecuencia de este precepto las reglas de subcapitalización no se podrán aplicar ya entre Estados de la Unión Europea. Pensamos que, en cualquier caso, los Estados podrían aplicar sus propias reglas generales anti abuso, aunque es muy dudoso que pudieran aplicar sus propias reglas de subcapitalización.

Finalmente, a tenor de lo previsto en el apartado tres del artículo 81, aún cuando los intereses satisfagan a una entidad asociada residente en un tercer país con el que no se haya celebrado un acuerdo de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE, esos intereses podrían

ser deducidos por un importe no superior al que se había aplicado entre empresas independientes, cuando se cumpla una de las condiciones siguientes:

a) que el importe de dicho interés se incluya en la base imponible como renta de la empresa asociada y dicha entidad aplique el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas previsto en el artículo 82 de la Propuesta, de lo que se desprende una prelación de normas, en el sentido de que si a la entidad perceptora le resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional y, en consecuencia, imputa por ese procedimiento dicha renta a la prestamista, el régimen del artículo 82 prevalecería sobre el del artículo 81.

Pensamos que esta circunstancia sólo se puede producir en el supuesto de que la entidad prestamista tenga la condición de empresa asociada para el pagador, si bien aglutinando las participaciones que el sujeto pasivo pudiera tener sobre la misma entidad de manera indirecta a través de otras entidades, pudiera elevarse la participación al 50% o más. No obstante, esta circunstancia presupone que la condición de empresa asociada o empresa incluida en el grupo mercantil se definen de forma bilateral, cuando en mi opinión estas circunstancias deberían referirse al conjunto del grupo.

b) que el interés se pague a una sociedad que cotice de manera regular en Bolsa.

c) El interés se pague a una entidad que se dedique, en su país de residencia, con la actividad comercial o empresarial, entendiéndose como tal una actividad económica independiente con fines de lucro, en el contexto de la cual los directivos y empleados llevan a cabo actividades operativas y de gestión sustanciales.

En relación con estas dos últimas excepciones, se pone de manifiesto la naturaleza de cláusula anti abuso de este precepto, en el sentido de excluir su aplicación cuando se realizan actividades económicas que evidencian que no existen montajes artificiales.

En cualquier caso, la armonización de tan diversos regímenes nacionales, unido al carácter optativo de la Propuesta de Directiva, amplía el abanico de opciones fiscales existentes, lo que puede hacer que aumente, más si cabe, las distorsiones existentes.

El reciente documento de la OCDE “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”<sup>620</sup>, que coincide en el tiempo con la Recomendación de la Comisión sobre lucha contra la planificación fiscal agresiva, pone el acento en que existe una percepción cada vez más creciente de la pérdida de ingresos fiscales a consecuencia del desvío de beneficios. En el área de la OCDE el impuesto de sociedades supone un volumen de ingresos equivalente al 3% del PIB o el 10% de los ingresos fiscales, aunque la importancia relativa varía de un país a otro. Los ingresos por el Impuesto sobre Sociedades constituyen una parte importante de los ingresos públicos. La pérdida obtenida como consecuencia de la erosión de las bases tributarias y las transferencias de beneficios

---

<sup>620</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publications

afectan al total de los ingresos fiscales e incluso a la integridad del sistema tributario. En cuestión de tendencias, la media no ponderada del impuesto sobre sociedades en los países de la OCDE ha pasado del 8.8% en 1965 al 7.6% en 1975, aumentando al 10.6% en 2007. A partir de 2008, probablemente debido a la ralentización económica, ha pasado al 8.4% en 2009 y al 8.6% en 2010. De otra parte, el tipo legal del impuesto ha disminuido en 7.2 puntos de media entre 2000 y 2011, pasando del 32.6% al 25.4%.

Las disminuciones de los tipos impositivos introducidos por diversas reformas no han implicado, sin embargo, la reducción de la carga fiscal para las empresas. En cuanto al comportamiento de las multinacionales europeas, un estudio de la Comisión europea constata que las diferencias considerables entre los tipos de un país a otro incitan a las multinacionales europeas a distribuir sus beneficios a escala internacional. El examen de los datos procedentes de la base Amadeus sugiere que las prácticas de transferencia de beneficios de una multinacional dependen de su estructura internacional y del régimen de fiscalidad nacional al que se enfrente cada uno de los países en que ejerce sus actividades; según ese estudio, la transferencia de beneficios tiene un coste considerable y entrañan una redistribución importante de los ingresos nacionales vinculados al Impuesto sobre Sociedades en Europa.

En este contexto, estas discordancias deberían ser reducidas al mínimo; de ahí la importancia de la armonización del Impuesto sobre Sociedades al nivel más amplio posible, siempre y cuando ello no vaya en detrimento de las previsiones adecuadas para no estimular los abusos que la práctica constata como más habituales y que han disminuido la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en España más que en otros países de la Unión y no sólo por causas vinculadas a la crisis económica, si bien de esta cuestión nos ocuparemos en otro apartado de este trabajo.

## **5. El régimen de las Sociedades Extranjeras Controladas**

### **5.1. Regulación**

Dispone el artículo 82 de la Propuesta lo siguiente:

*“1. La base imponible deberá incluir las rentas no distribuidas de las entidades residentes en un tercer país cuando se reúnan las condiciones siguientes:*

- a) que el sujeto pasivo, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50 % de los derechos de voto, posea más del 50 % del capital o tenga derecho a participar en más del 50 % de los beneficios de dicha entidad;*
- b) que, en virtud del régimen general del tercer país, los beneficios estén sujetos a un tipo legal del impuesto de sociedades inferior al 40 % del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros, o que la entidad esté sujeta a un régimen especial que contemple un nivel de tributación sustancialmente inferior al del régimen general;*

*c) que más del 30 % de las rentas de la entidad pertenezca a una o varias de las categorías establecidas en el apartado 3;*

*d) que la sociedad no sea una sociedad cuya principal clase de acciones se negocie regularmente en una o varias bolsas de valores reconocidas.*

*2. Lo dispuesto en el apartado 1 no será aplicable si el tercer país es parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y si existe un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE.*

*3. A efectos del apartado 1, letra c), se tomarán en consideración las siguientes categorías de renta, en la medida en que más del 50 % de la categoría de rentas de la entidad proceda de operaciones con el sujeto pasivo o sus empresas asociadas:*

*a) intereses u otras rentas generadas por activos financieros;*

*b) cánones u otras rentas generadas por la propiedad intelectual;*

*c) dividendos y rentas procedentes de la transmisión de acciones;*

*d) rentas procedentes de bienes muebles;*

*e) rentas procedentes de bienes inmuebles, salvo que el Estado miembro del sujeto pasivo no tenga derecho a gravar las rentas, en virtud de un acuerdo celebrado con un tercer país;*

*f) rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras.”*

## **5.2. Características generales del régimen**

Señala E. SANZ GADEA<sup>621</sup> que las causas de la transparencia fiscal internacional, según el informe de la OCDE titulado "Legislación relativa a la sociedades extranjeras controladas" (1996) se hallan, en primer término, en la protección del principio según el cual los residentes debe ser gravados por la renta mundial, principio que, aunque ha sido adoptado por la vía de los países coexiste con otro según el cual las entidades con personalidad jurídica son sujetos pasivos independientes de los socios, por lo que el principio de renta mundial puede ser fácilmente burlado mediante la colocación de patrimonios bajo la titularidad de entidades ricas residentes en el extranjero, en ausencia de medidas que lo evitaren. La segunda causa, vinculada con la anterior descansa en la protección del principio de neutralidad en la exportación de capitales, a cuyo tenor la rentas obtenidas por una entidad residente bien directamente o a través de entidades filiales, deben soportar la misma tributación, por lo que dicho principio podría ser fácilmente burlado mediante la acumulación de rentas en las sociedades filiales situadas en territorios con fiscalidad más benigna si no existieran disposiciones al efecto previstas.

---

<sup>621</sup> E. SANZ GADEA, "Transparencia Fiscal Internacional" en Manual de Fiscalidad Internacional, 3ª Edición, Vol. II, capítulo 40, págs 1693 a 1739, ambas inclusive

De otra parte, la debilidad de la cooperación internacional ha determinado que, en términos generales, los países hayan confiado más en las medidas unilaterales que en las bilaterales y multilaterales, en particular en lo que se refiere a solucionar los problemas derivados de la deslocalización de bases imponibles por motivos fiscales.

En base a estas circunstancias, hacen que los elementos estructurales de este régimen, con unos u otros matices, pervivan en el tiempo, pese a que las primeras normas de este tipo tienen ya cierta tradición, siendo Estados Unidos el primer país en implantarlas en 1962 con la denominación de “*Controlled Foreign Companys*” o “*C.F.C Legislation*”. Los elementos sobre los que se articula este régimen son el control de la entidad no residente; la existencia de un régimen fiscal privilegiado de la entidad controlada no residente y la naturaleza de las rentas obtenidas por la entidad controlada no residente.

En cuanto al control de la entidad no residente se tipifica un amplio espectro de relaciones como determinantes de control; así, se toman los derechos de voto y la participación en capital, en los resultados o en el patrimonio resultante de la liquidación, siendo lo habitual establecer un porcentaje de participación de cierta relevancia y en cuanto a las personas que ostentan esa participación, el régimen se refiere, por lo general, tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas e incluso a las unidas a éstas por vínculos de parentesco o relaciones estatutarias.

En cuanto al régimen privilegiado, son varias las alternativas que ofrece el Derecho Comparado y que toman en cuenta bien una lista de países, bien la tributación efectiva soportada o el tipo nominal de gravamen.

Por último, en cuanto a la tipología de rentas tipificadas, se distinguen tres sistemas, los que tienen en cuenta toda la renta obtenida por la entidad cualquiera que sea su fuente; los que toman en cuenta toda la renta pero la afectación desaparece si se cumplen ciertos requisitos y aquéllos en los que sólo la renta procedente de determinadas fuentes se encuentra afectada. A juicio de la OCDE, las rentas pasivas, intereses, cánones, dividendos y plusvalías son las más móviles y, por consiguiente, resulta fácil desviarlas hacia entidades establecidas en territorios de baja fiscalidad con el fin de evitar el impuesto nacional, por lo que, a su juicio, existe acuerdo en que estos regímenes deben extenderse, al menos a la totalidad de las rentas pasivas.

No obstante, tales rentas pueden no ser incluidas dadas las excepciones de carácter técnico que enervan la inclusión, lo que puede suceder si la sociedad controlada reparte dividendos, si las rentas que obtiene derivan del ejercicio de actividades comerciales e industriales, si los ingresos financieros obtenidos no proceden de operaciones con entidades vinculadas o si la entidad vinculada realiza actividades de dirección y gestión efectivas. En algunas legislaciones, como la alemana, aún concurriendo las circunstancias legalmente previstas, no se aplica la transparencia fiscal si el contribuyente prueba la realización de actividades económicas. En otros sistemas, el régimen no se aplica si la entidad cotiza en un mercado organizado.

### 5.3. Regulación en España

El artículo 107 del TRLIS<sup>622</sup> establece la regulación de la denominada “Transparencia Fiscal Internacional” o inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en la siguiente forma:

*“1. Los sujetos pasivos incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:*

*a) Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 de esta ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.*

*La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.*

*El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.*

*b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.*

*2. Únicamente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:*

*a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en los artículos 25 y 27 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.*

*b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en el artículo 23.1 y 2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*No se entenderá incluida en este párrafo b) la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:*

*1º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.*

---

<sup>622</sup> Por su parte, el artículo 91 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, establece el régimen de imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional para las personas físicas.



2º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales.

3º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo c).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere el párrafo c), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades empresariales.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 16, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 16.

d) Transmisión de los bienes y derechos referidos en los párrafos a) y b) que genere rentas.

No se incluirán las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

1º Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

2º Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) que tuvieron su origen en entidades que cumplan el requisito del párrafo 2.º anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento por la entidad no residente.

3. No se incluirán las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total o al cuatro por ciento de los ingresos totales de la entidad no residente.

*Los límites establecidos en el párrafo anterior podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.*

*En ningún caso se incluirá una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.*

*4. No se incluirán las rentas a que hace referencia el apartado 2 de este artículo, cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en España.*

*5. Estarán obligadas a la inclusión las entidades residentes en territorio español comprendidas en el párrafo a) del apartado 1 que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.*

*6. La inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses, salvo que el sujeto pasivo opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de su conclusión.*

*La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.*

*7. El importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta ley y en las restantes disposiciones relativas a este impuesto para la determinación de la base imponible. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.*

*A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.*

*8. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.*

*En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.*

*Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.*

*9. Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:*

a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus sociedades participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla el porcentaje de participación establecido en el artículo 32.2 de esta ley.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de los párrafos a) y b) no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

10. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de la renta positiva que, sin efectiva distribución, hubiese sido incluida en la base imponible de los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si éste fuere inferior.

11. Los sujetos pasivos a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

- d) Importe de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.*
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.*

*12. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:*

- a) Se cumple la circunstancia prevista en el párrafo b) del apartado 1.*
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.*
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.*

*Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.*

*Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.*

*13. Lo establecido en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los artículos 3 y 7.2 de esta ley.*

*14. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.*

*15. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales”.*

El último apartado del precepto ha experimentado una interesante evolución, ya que no figuraba en el texto inicial tras la aprobación del Texto Refundido de la LIS, si bien fue introducido en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con la finalidad de excluir su aplicación en el ámbito comunitario al tiempo que se introducía una excepción similar en materia de subcapitalización en los términos que ya hemos comentado, si bien con ocasión de la aprobación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se estableció la excepción final basada en la posibilidad de excluir su aplicación cuando el sujeto pasivo acredite que la constitución y operativa de la entidad obedece a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales. Curiosamente esta nueva excepción no se introdujo en la regulación análoga del IRPF ni en el ámbito de la subcapitalización.

Aunque en el ámbito de la subcapitalización la Administración ha reaccionado frente a los abusos derivados de la asunción de endeudamientos excesivos y carentes de

justificación económica distinta de la fiscal mediante la utilización del procedimiento de fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma, no se tienen noticias de una reacción similar en el ámbito de la transparencia fiscal lo que, de haberse producido, no habría impedido, de concurrir las mismas razones, utilizar el mismo procedimiento. No obstante, la modificación introducida viene a poner de manifiesto una cierta revisión del criterio de la absoluta incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de la figura que nos ocupa.

También ha sido muy discutida su compatibilidad con los Convenios para evitar la doble imposición, si bien el apartado 13 del artículo 107 establece que lo dispuesto en el mismo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de lo que resulta que mediando convenio habrá que estar a lo que en el mismo se establezca. El problema se encuentra en que en la mayor parte de los Convenios suscritos por España no se encuentran pronunciamientos expresos sobre esta cuestión, si bien como señala E. SANZ GADEA<sup>623</sup> con apoyo en los comentarios al Modelo de convenio la consulta de la Dirección General de Tributos 10/11/95 ha entendido que las normas sobre transparencia fiscal internacional son compatibles con los convenios. En el mismo sentido, el mencionado autor cita a SANDLERS que se refiere a lo previsto en los artículos 7.1 y 10.5 del Modelo de Convenio como fundamento de la tesis de la compatibilidad ya que, en la medida en que vetan a un Estado gravar los beneficios acumulados o distribuidos por una sociedad residente en el otro Estado contratante excepto si dichos beneficios proceden de un establecimiento permanente o de una base fija situada en su territorio, se hace alusión sólo a la imposición en el lugar de la fuente de las rentas, lo que no es incompatible con el gravamen en el lugar de residencia del accionista en virtud de disposiciones destinadas a contrarrestar la evasión fiscal.<sup>624</sup>

En lo que se refiere a la tipología de rentas afectadas por la transparencia fiscal española, señala E. SANZ GADEA que es más restrictiva que la existente en otros países de nuestro entorno, en cuanto que aunque es de naturaleza objetiva, grava las rentas sin admitir excepciones por razón de la naturaleza de la actividad económica, no incluye los cánones ni las rentas percibidas por las entidades refacturadoras, es decir, aquéllas que venden bienes servicios adquiridos en otro país a entidades situadas en un país distinto.

#### **5.4 Análisis de la regulación contenida en la Propuesta**

La imputación de rentas al grupo CCCTB derivada de lo previsto en el artículo 82 resulta aplicable cuando se dan las siguientes circunstancias:

---

<sup>623</sup> E. SANZ GADEA, *“Medidas antielusión fiscal”* XIV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

<sup>624</sup> En el mismo sentido cita el comentario número 37 al artículo 10 del Modelo que desestima la tesis de la incompatibilidad porque descarta que la existencia de un convenio determine que los beneficios únicamente puedan ser gravados en cabeza del accionista y por el país en que el mismo reside cuando sean distribuidos.

- Que el grupo fiscal en su conjunto, hemos de entender en este sentido la referencia que se hace en la letra a) del apartado 1 al sujeto pasivo, ostente una participación directa o indirecta de más del 50% de los derechos de voto o de más del 50% del capital o tenga derecho a participar en más del 50% de los beneficios de una entidad residente en un tercer país. A estos efectos, pensamos que se deben computar tanto las participaciones poseídas por las sociedades incluidas en la CCCTB como a aquéllas que no lo están, es decir, que se deben computar todas las participaciones societarias que el grupo fiscal ostenta en entidades de su grupo mercantil, por lo que basta con que el grupo fiscal en CCCTB, sumando el conjunto de todas las participaciones ostentadas por entidades del mismo aunque sea a través de entidades residentes en terceros países tenga un control de más del 50% de alguna sociedad que reúna los requisitos contemplados en las letras b), c) y d) del referido apartado 1 para que se cumpla esta circunstancia.

Esta afirmación sólo se entiende desde la perspectiva de la tributación en grupo CCCTB, pues si la renta de la entidad S.E.C se integra en la base imponible del grupo, cuando se realiza la consolidación, carecería de sentido exigir el cumplimiento de esta circunstancia a nivel individual, pues ello haría inaplicable la norma, pues para obtener el mismo resultado bastaría con fraccionar la participación entre varias entidades.

- Que la entidad participada, en virtud del régimen general aplicable en su estado de residencia, tenga un tipo legal del Impuesto sobre Sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los Estados miembros o que esté sujeta a un régimen tributario especial que contemple un nivel de tributación sustancialmente inferior al general. Como sabemos, el tipo legal medio se determina por media aritmética y en el supuesto de que el régimen CCCTB se implante por el procedimiento de cooperación reforzada, cabe pensar que se referirá a la media de los tipos legales de los Estados que apliquen la Propuesta, por lo que dada la disparidad en los tipos legales existentes en los Estados de la UE, sobre todo en los Estados de más reciente adhesión que aplican tipos muy reducidos<sup>625</sup>, esta condición puede desvirtuarse completamente, por lo que parecería, en mi opinión, más razonable y lógico, que el tipo legal medio se determine por media ponderada bien del PIB del país o de los recursos que obtenga a través del Impuesto sobre Sociedades respectivo.
- Que más del 30% de las rentas que obtenga la entidad pertenezca a alguna de las categorías de renta que, a continuación, se indican siempre y cuando más del 50% de tales rentas procedan de la realización de operaciones realizadas con el sujeto pasivo o con sus empresas asociadas.

También aquí debemos de entender que la expresión del sujeto pasivo se refiere al grupo fiscal que aplica CCCTB y que, a efectos de computar las operaciones realizadas con empresas asociadas, se deben tomar en cuenta todas las realizadas

---

<sup>625</sup> Chipre, Malta, Estonia, entre otros.

con entidades del grupo mercantil. La norma excluye la aplicación de este régimen para las sociedades residentes en la UE, por lo que, si el régimen se implantara por el procedimiento de cooperación reforzada, se podría eludir la aplicación de la norma mediante la ubicación de algún porcentaje de participación en entidades residentes en Estados que no apliquen la CCCTB, de ahí que sea necesario unas reglas de *fair play* y de estrecha colaboración entre unos Estados y otros.

En cuanto a las rentas que se computan a efectos de este régimen, el apartado 3 del artículo 82 incluye las siguientes:

- a) Intereses u otras rentas generadas por activos financieros
- b) Cánones u otras rentas generadas por la propiedad intelectual
- c) Dividendos u otras rentas procedentes de la transmisión de acciones
- d) Rentas procedentes de bienes muebles
- e) Rentas procedentes de bienes inmuebles, salvo que el Estado miembro del sujeto pasivo no tenga derecho a gravar las rentas en virtud de un acuerdo celebrado con un tercer país
- f) Rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras

En cuanto a éstas últimas, dada la exigencia de que más del 50% de las rentas de este tipo proceda de actividades con entidades vinculadas, cabe señalar que sólo quedarán acogidas al régimen S.E.C las procedentes de entidades cautivas.

Aún reuniendo estos requisitos, grado de participación, régimen tributario de la entidad y naturaleza y entidad de cada uno de los distintos tipos de renta, el apartado 2 dispone que este régimen no será aplicable si el tercer país es parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, E.E.E.<sup>626</sup> si existe un acuerdo de intercambio de información comparable al sistema de intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16/UE.

Como vemos, la aplicación de este régimen para la Administración no resulta nada fácil por las dificultades que conlleva, de una parte, determinar el grado de participación<sup>627</sup>, incluyendo la cuestión relativa a la Administración competente para realizar dicho test que, dado su ámbito de acción relativo al grupo fiscal en relación al conjunto de entidades del grupo mercantil es difícil que pueda residenciarse en una sola Administración, parece que sólo podría llevarse a cabo en el marco de una estrecha colaboración y, de otra, determinar la naturaleza y porcentaje de cada tipología de rentas, incluyendo el porcentaje que de las mismas corresponde a las realizadas con entidades vinculadas. Parece que dada la dimensión supranacional de una y otra cuestión, su determinación debería corresponder a la Administración tributaria principal en el marco de una estrecha colaboración con el resto de las Administraciones tributarias afectadas.

---

<sup>626</sup> Integrado por los países de la UE más Islandia, Lichtenstein y Noruega

<sup>627</sup> Test de thresh-old

Se ha criticado<sup>628</sup> que las reglas C.F.C no contengan un test de actividad económica para excluir sólo aquellas sociedades que realicen operaciones completamente artificiales; en nuestra opinión, dada la dificultad de aplicar esta regla, según se ha indicado, y la exigencia de que más del 50% proceda de actividades realizadas con entidades vinculadas desde una entidad residente en un tercer país con un bajo nivel de tributación generadoras de rentas pasivas, cabe considerar que constituyen presunciones suficientemente razonables que permiten aplicar estas reglas sin necesidad de más conflictos adicionales.

G. KOFLER<sup>629</sup> señala que la posible creación de un régimen común C.F.C como parte de la CCCTB es una cuestión muy discutida, pues mientras que algunos Estados miembros insisten en que es necesario prever medidas para evitar la deslocalización de rentas hacia las jurisdicciones con bajos tipos impositivos, la comunidad empresarial argumenta que cualquier régimen C.F.C dentro de la UE debería ser abolido en atención a las libertades comunitarias derivadas del Tratado UE, y que sólo deberían aplicarse *vis a vis* con terceros países. En cualquier caso, argumenta<sup>630</sup>, si hay que introducir este régimen en la CCCTB uno de sus objetivos debe ser la razonabilidad y la proporcionalidad y, si se incluye, debe evitar completamente la doble imposición. Más aún, añade, debería ser uno de sus objetivos no situar a las empresas europeas en desventaja competitiva en comparación con las compañías residentes en los países principales socios comerciales de Europa, de ahí que las reglas C.F.C en Europa no deberían llegar más allá de lo previsto en el subapartado F del régimen aplicable en Estados Unidos<sup>631</sup>.

De lo expuesto, parece que la Propuesta pretende conciliar el interés por salvaguardar las bases imponibles de los Estados miembros con el deseo de no perjudicar la competitividad de las empresas europeas, si bien, en nuestra opinión, parece más inclinado a no obstaculizar ningún tipo de movimiento dentro de la UE, por lo que no parece que puedan constituir un freno o una barrera sólida al desvío de beneficios por razones puramente fiscales.

El artículo 83 completa esta regulación con unas reglas dedicadas a resolver cuestiones que se pueden suscitar en su aplicación. Así, establece que los ingresos y gastos de la entidad S.E,C se calcularán aplicando las reglas previstas en los artículos 9 a 15 de la Propuesta en orden a determinar la base imponible común, Dispone, asimismo, que las pérdidas no se incluirán en la base imponible, sino que se trasladarán y se tendrán en

---

<sup>628</sup> C. HJI PANYI, op cit, pag 262

<sup>629</sup> G. KOFLER, "C.F.C Rules" en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax law, Univ-Prof Dr. M. LANG, Vol 53, Viena 2008, pag 749

<sup>630</sup> Dada la fecha del trabajo, 2008, todavía no se había formulado la Propuesta

<sup>631</sup> Sobre las reglas aplicables en Estados Unidos, véase E.SANZ GADEA, epígrafe 6.7.3 pags 228 a 231 del XIV Curso de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, de donde resulta que tales normas son, en la actualidad, más amplias que las contenidas en la Propuesta en cuanto que incluyen las rentas de las entidades refacturadoras de bienes y prestaciones de servicios, las derivadas de operaciones de petróleo y gas, cuando tales operaciones no se realicen en un país en el cual el petróleo o el gas no es extraído ni vendido para su uso o consumo y se incluyen las ganancias derivadas de diferencias de cambio y de contratos de futuros u opciones.



cuenta al aplicar el artículo 82 en los ejercicios siguientes, es decir, que se compensarán dentro de la propia entidad S.E.C.

Las rentas que se incluirán en la CCCTB serán las que correspondan proporcionalmente al derecho del sujeto pasivo a participar en los beneficios de la entidad extranjera, es decir, los que correspondan al grupo fiscal CCCTB en su conjunto.

En el caso de que la entidad distribuyera proporcionalmente beneficios al sujeto pasivo, el importe de las rentas distribuidas con anterioridad en la base imponible de ejercicios precedente, se deducirá de la base imponible al calcular la deuda del grupo con respecto a las deudas distribuidas en un ejercicio posterior, lo que plantea interesantes cuestiones en el caso de que tales rentas estuvieran sujetas a retención a cuenta, en el sentido de que la renta sujeta se vería minorada por la tributación previa, salvo el caso de la correspondiente a los accionistas principales, que habrá que estudiar con detenimiento, mientras que la retención a cuenta se deduciría de la cuota correspondiente a las entidades del grupo en la proporción que resulte de aplicar las reglas correspondientes del artículo 86.

Finalmente, en el caso de que se transmitan las participaciones en una entidad S.E.C, aunque este caso sólo se puede tomar en cuenta la entidad o entidades que hayan transmitido de manera efectiva su participación, la renta obtenida se minorará en los importes no distribuidos que ya se hubieran integrado anteriormente en la base imponible en la proporción que corresponda a la participación transmitida.

## **6. Cláusula de inversión**

Con la denominación “Cláusula de Inversión” el artículo 73 del capítulo XII, Operaciones entre el grupo y otra entidades, contiene una regla, conocida en otros ordenamientos como “*switch over clause*” por la cual el método de exención, reconocido para los dividendos en el artículo 11, letras c), d) o e), se transforma en un crédito de impuesto cuando la entidad que distribuye beneficios o cuyas acciones se han transmitido, o el establecimiento permanente hayan estado sujetos en el país de residencia de la entidad o aquel en el que está situado el establecimiento permanente hayan estado sujetos a uno de los tratamientos siguientes y ya expuestos anteriormente:

- a) Un impuesto sobre beneficios, en el marco del régimen general de ese tercer país, a un tipo legal del Impuesto sobre Sociedades inferior al 40% del tipo legal medio del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los Estados miembros.
- b) Un régimen especial en ese tercer país que prevea un nivel de tributación sustancialmente inferior al del régimen general.

En el documento CCCTB 057, la Comisión admite que debido a la exención propuesta para los dividendos distribuidos, se requieren medidas para proteger la base imponible del Impuesto para lo cual se identificaban dos posibilidades:

- La derivada de la cláusula *switch over*, de limitación del crédito de impuesto si la exención no está justificada por la baja tributación de los beneficios extranjeros,
- El establecimiento de un régimen común C.F.C.

La redacción final del artículo 73 proviene del documento 004 con la única diferencia de su ubicación, ya que se encuentra dentro del capítulo XII dedicado a las operaciones entre el grupo y otras entidades y no dentro del capítulo XIV de normas anti fraude.

En cuanto a la relación existente entre las reglas C.F.C y la cláusula de inversión, la Comisión advierte que las primeras tienen su propia función y no son una alternativa a la cláusula, si bien la Propuesta no establece una relación entre ambas, por lo que al estar ubicadas en capítulos distintos y cumplir funciones diferentes, cabe pensar, según C. HJI PANAYI<sup>632</sup>, que pueden ser aplicables simultáneamente, lo que no encajaría con la regla contemplada en el apartado 4 del artículo 83, pues cuando la entidad S.E.C distribuya beneficios que ya hubieran sido incluidos en la base imponible con anterioridad, tales beneficios se deducen de la base imponible, lo que implicaría que quedan exentos por razón de su tributación previa. En definitiva, no vemos posibilidad de gravar en un mismo ejercicio los dividendos distribuidos por una entidad S.E.C y de otra, incluirles en la base imponible y aplicarles el régimen de deducción del crédito de impuesto soportado.

En nuestra opinión, debería establecerse una relación de prelación que parece que fuera la de aplicación del régimen S.E.C y sólo cuando los requisitos previstos en el artículo 82 no se reúnan se podrá aplicar la denominada cláusula de inversión.

## **CAPÍTULO XII. DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA**

### **1. Introducción**

El capítulo XVI, dedicado a la distribución de la Base imponible Consolidada, es uno de los puntos neurálgicos de la Propuesta pues, una vez determinada la base imponible consolidada común en la que se han integrado las bases imponibles obtenidas por las entidades miembros y, en su caso, las bases imponibles negativas obtenidas durante la aplicación del régimen BICCIS, resulta necesario distribuir esa base imponible consolidada común entre los miembros del grupo mediante una fórmula de reparto con la que se determina la cuota parte de cada miembro del grupo. A dicha cuota parte, una vez efectuados los ajustes pertinentes, se aplica el tipo impositivo nacional de cada uno de los miembros del grupo y se minora, en su caso, con las deducciones previstas en el artículo 76.

Por tanto, en el régimen BICCIS cada una de las entidades del grupo determina su base imponible individual en el Impuesto sobre Sociedades, aplicando un conjunto de reglas comunes, se practican las eliminaciones intragrupo que procedan, se suman esas bases imponibles individuales para determinar una base imponible consolidada común, se

---

<sup>632</sup> Op cit, pag 260

efectúan las compensaciones de bases imponibles negativas que, en su caso, procedan y esa base imponible consolidada común se distribuye o reparte entre las entidades miembros del grupo al objeto de determinar la cuota tributaria de cada una de ellas mediante la aplicación del tipo impositivo nacional a la porción que a cada entidad ha sido atribuida por el procedimiento que analizaremos en el presente capítulo.

Para determinar la base imponible consolidada común que debe ser distribuida entre las diferentes jurisdicciones tributarias, la base susceptible de reparto, los Servicios de la Comisión han tenido que analizar, como indica AGÚNDEZ GARCÍA<sup>633</sup>, una serie de cuestiones claves entre las que se encuentran la definición del grupo consolidado, desde una perspectiva legal o económica, la contribución de las diferentes categorías de rentas de las entidades del grupo que deben ser incorporadas a la base imponible consolidada común, la distinción entre los elementos susceptibles o no de reparto, así como el ámbito territorial de los beneficios sujetos a distribución<sup>634</sup>.

Las diferentes opciones que en el análisis de cada una de estas cuestiones se plantean conforman el diseño del régimen BICCIS en el que la definición del grupo, por lo que la determinación de la fórmula de reparto es el resultado de una serie de decisiones previas que se han ido adoptando hasta configurar el régimen de la Propuesta. Incluso, a la vista de los condicionantes que la elección de unas u otras opciones conlleva cabría preguntarse si el diseño de la BICCIS no se ha hecho teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes de las diferentes posibilidades de configuración de la fórmula de reparto.

Así, como señala AGÚNDEZ GARCÍA<sup>635</sup>, entre las diferentes alternativas para determinar el método de reparto cabe considerar la posibilidad de utilizar macro factores agregados a nivel de cada uno de los Estados miembros o a micro nivel, es decir, calculados a nivel de cada una de las compañías que integran el grupo. A nivel micro, en el referido estudio se analizan dos alternativas, la fórmula tradicional y el método del valor añadido que consistiría en atribuir a cada Estado una parte de la renta total de un grupo multinacional equivalente a la cuota de IVA de ese grupo en dicho Estado, si bien de la aplicación de este método no existen experiencias prácticas.

La fórmula tradicional es el método de reparto más conocido pues es usado en diferentes Estados, siendo el sistema desarrollado por Estados Unidos y Canadá. Este método trata de aproximar la contribución a cada Estado con los beneficios obtenidos por las compañías del grupo que operan en él utilizando una fórmula predeterminada cuyos elementos representan los factores generadores de renta, generalmente, los salarios, el capital y/o las ventas en destino. La elección, valoración y el peso de los diferentes factores así como el posible uso de fórmulas diferentes para los distintos tipos de actividades son las principales cuestiones que hay que definir para configurar la fórmula de distribución y reparto de la BICCIS.

---

633 A. AGÚNDEZ GARCÍA, "The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multijurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options", European Commission, *Taxation Papers*, Working paper nº 9, October 2006.

634 Lo que en el documento de la Comisión se denomina "the water's edge principle"

635 A. AGÚNDEZ GARCÍA, "The Delineation and Apportionment...", cit., p. 4

Las principales cuestiones que la distribución y reparto de la BICCIS plantea son las siguientes:

- a) ¿Cual es la base imponible de cada contribuyente, el grupo o las entidades que lo integran, a la que se aplica la fórmula de reparto?
- b) ¿Una vez determinada la base imponible, como se localiza?
- c) ¿Cómo se debe repartir esa base imponible entre los diferentes Estados?

La primera de las cuestiones mencionadas tiene que ver con la configuración del grupo a efectos de la aplicación de la BICCIS, por lo que surge la disyuntiva inicial de elegir entre una configuración jurídica o una configuración económica. Al respecto, señala la mencionada autora<sup>636</sup> que la definición del grupo con criterios legales es simple, clara y evita la manipulación de los factores, mientras que la configuración económica es más subjetiva y hace difícil aplicar medidas de integración entre los miembros del grupo.

En relación a la integración en el grupo de filiales con una participación inferior al 100% surge la cuestión de la distribución de la renta obtenida por esas filiales, en el sentido de si hay que repartir la totalidad de la renta que obtengan o solo la correspondiente al porcentaje de participación que el grupo ostenta en las mismas. En el caso de que se integrara en el grupo sólo la renta correspondiente al porcentaje de participación poseído, los factores que integran la fórmula de reparto tendrían, en consecuencia, que ser prorrateados. De ahí que, como se indica en el trabajo de AGÚNDEZ GARCÍA<sup>637</sup>, aunque el método de distribución proporcional a la participación pudiera ser más consistente desde el punto de vista teórico, la plena imputación a las filiales de la totalidad de la renta obtenida resulta menos compleja de aplicar.

Por nuestra parte, observamos en este punto un serio inconveniente a la aplicación del principio *"all in or all out"* y es que, como consecuencia del mismo, se atraen al ámbito del régimen BICCIS rentas que no corresponderían al mismo, si bien es cierto que otra solución distinta obligaría a las filiales a tributar por el Impuesto sobre Sociedades en dos regímenes diferentes, el BICCIS y el nacional. Una cosa es que la solución simple se implante en los sistemas de consolidación fiscal nacionales, en los que la misma Administración tiene derecho a la cuota del Impuesto en uno y otro caso y, otra, que esto suceda en el contexto de un sistema de consolidación internacional en el que su carácter facultativo, la consolidación de beneficios y pérdidas del conjunto de las entidades de grupo, así como los resultados de la aplicación de la fórmula de reparto, pueden dar lugar a una distribución del Impuesto que no guarde conexión con las beneficios obtenidos por las entidades del grupo ni con la fuente de las rentas que los generan.

La distinción entre rentas empresariales y rentas pasivas también influye en el régimen de distribución y reparto, en cuanto que mientras que las primeras son de más fácil localización, las segundas, se suelen localizar, a efectos de su gravamen, de forma

---

636 A. AGÚNDEZ GARCÍA, "The Delineation an Apportionment...", cit., p. 8

637 A. AGÚNDEZ GARCÍA, "The Delineation an Apportionment...", cit., p. 17

convencional, bien en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, bien en el Estado de la fuente de procedencia de las mismas.

Todas estas cuestiones están relacionadas de forma muy estrecha con el ámbito territorial de la BICCIS, cuya línea fronteriza es ciertamente difícil de trazar, por cuanto que la Propuesta ha optado por un sistema omnicomprendivo en el que se incluyen tanto la totalidad de las rentas obtenidas por las entidades del grupo, cualquiera que sea el porcentaje de participación que se ostente y el Estado en el que se haya obtenido, sea o no de la Unión Europea, y ya aplique o no el régimen BICCIS, como la renta que las filiales obtengan dentro o fuera de la Unión Europea e, incluso, la renta obtenida en la Unión Europea por establecimientos permanentes de filiales del grupo que no residen en la Unión Europea<sup>638</sup>.

Tan es así que, como ni siquiera se explicitan los territorios de la Unión Europea que resultan excluidos de su ámbito de aplicación, como es propio de la técnica habitual de las Directivas comunitarias, lo que implica que los territorios pertenecientes a Estados miembros de la Unión Europea que, tradicionalmente, resultan excluidos del ámbito de aplicación de las Directivas por su condición de paraísos fiscales, se encuentran comprendidos a efectos de la Propuesta BICCIS.

Al respecto, señala AGÚNDEZ GARCÍA<sup>639</sup> que la definición del ámbito territorial de la BICCIS es una cuestión importante y problemática. Para las entidades del grupo residentes en la Unión Europea las posibilidades, al respecto, existentes consistían en incluir:

- a) solo la renta generada dentro de los Estados miembros de la Unión Europea en los que los miembros del grupo tienen nexos de conexión y factores susceptibles de conducir a la aplicación de la fórmula de reparto, lo que implicaría una definición restrictiva del ámbito territorial de aplicación;
- b) sólo la renta obtenida dentro de la Unión Europea en una amplia interpretación de su definición;
- c) o la renta mundial de todas las entidades europeas del grupo siendo realista, según afirma la mencionada autora, no incluir en una etapa inicial la renta de las filiales no residentes en la Unión Europea y así no consolidarla en los grupos fiscales europeos.<sup>640</sup>

El efecto que tiene esta concepción tan amplia del ámbito de la base imponible es que al aplicar el principio de tributación por la renta mundial, propio de la aplicación del principio de residencia y localizar la renta obtenida en base a unos factores de reparto que no atribuyen la base imponible a las entidades que han generado la renta sino según resulta de la aplicación de la fórmula de reparto, se están alterando las consecuencias de la

---

<sup>638</sup> Sobre esta cuestión véase el epígrafe II.3 del trabajo de AGÚNDEZ GARCÍA, pp 20 a 30, ambas inclusive.

<sup>639</sup> Op cit p 30

<sup>640</sup> Esta última opción, según indica, dejaría la puerta abierta a posibilidades de desvío de beneficios dentro de la Unión Europea.

tributación de la renta mundial en función de la residencia, pues la renta obtenida, aunque transformada en base imponible tras la consolidación y compensación de pérdidas se atribuye en función de unos factores que aunque guardan conexión con algunas de las rentas obtenidas, no implican una localización de las mismas en la entidad que originariamente las obtuvo. ¿Puede el principio de residencia ser susceptible de atribuir derechos de gravamen a las Administraciones a las que se atribuye la renta objeto de reparto? o ¿debería ser reinterpretado para acomodarse a esta circunstancia?

En nuestra opinión, es difícil responder a esta cuestión porque lo que se reparte es la renta generada por el grupo en su conjunto, transformada en BICCIS y el grupo como tal no tiene personalidad jurídica ni residencia por lo que la renta que resulta gravada lo es por cesión de las entidades miembros del grupo mediante su decisión de ser incluidas en el mismo. Ahora bien como el grupo no tiene personalidad jurídica, no tiene capacidad de gravamen ni de exigir tributos, por lo que tiene que volver a ceder de nuevo esa renta común a sus miembros para que se la repartan de acuerdo con una serie de factores predeterminados. Se producen, así, dos cesiones de rentas; de las entidades del grupo al grupo en su conjunto para la determinación de la renta global y del grupo a las filiales para su gravamen final en sede de las entidades beneficiarias según los resultados de la aplicación de la fórmula de reparto.

De esta forma, la deuda tributaria que las Administraciones tributarias de los Estados miembros van a recibir está en directa relación con el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto, de ahí la relevancia de esta cuestión y la importancia que para ingresos tributarios de los Estados miembros tiene esta cuestión, teniendo en cuenta, además, otra de similar importancia y es que la gestión de estos recursos no se va a realizar por la Administración beneficiaria de los mismos sino por la Administración tributaria del Estado de la matriz del grupo, dada la aplicación del principio de ventanilla única que constituye uno de los pilares de la Propuesta.

Por ello, a las dos cesiones de rentas a las que antes nos referíamos, hay que unir una tercera, la que las Administraciones tributarias de los Estados miembros realizan al Estado de la matriz para que gestione la determinación y atribución de las rentas que les van a ser asignadas en función de la aplicación de la fórmula de reparto pues es evidente, aunque esta cuestión la trataremos con más detalle en el capítulo correspondiente, que las Administraciones tributarias de los Estados miembros donde residen las filiales del grupo no reciben competencias para revisar los resultados de la aplicación de la fórmula de reparto, sin perjuicio de lo previsto a efectos de la cláusula de salvaguardia del artículo 87.

## **2. Principios a tener en cuenta a la hora de configurar los factores que integran la fórmula de reparto**

La determinación de los factores que integran la fórmula de reparto configura el derecho de cada una de las Administraciones tributarias implicadas a obtener la parte que en base a dicho reparto le corresponda.

De esta forma, señala AGÚNDEZ GARCÍA<sup>641</sup>, si el reparto estuviera basado en macro factores, como el valor añadido de cada país a efectos del IVA o el PIB, podría distribuirse la base imponible entre todos los Estados en base a su respectiva cuota de IVA o PIB, mientras que si el reparto estuviera basado en micro factores, resulta necesario proceder a la localización de los mismos en cada territorio, estableciendo un nexo entre la actividad de cada entidad del grupo nacional en un país y el derecho de ese país a gravar esa renta.

En tal caso, la elección de los factores es decisiva para otorgar a los Estados miembros el derecho a gravar la parte de base imponible que, de conformidad a los factores previamente definidos, le sea atribuida ya que, solo los Estados en los que los elementos definitorios de tales factores se encuentren, podrán recibir la parte que de esta forma les corresponda de los beneficios de un grupo multinacional. Quiere ello decir que aunque la entidad miembro de un grupo residente en un Estado miembro tenga beneficios, si no tiene los elementos que integran los factores previamente definidos localizados en su territorio, no se le atribuirá parte alguna de la base imponible del grupo.

De ahí la importancia que tiene la definición de los factores y de su localización pues por este procedimiento se puede trasvasar la renta obtenida por las entidades residentes en unos Estados a otros en la medida en que no tengan en su Estado de residencia localizables los factores que integran la fórmula de reparto. Resulta necesario, por tanto, que estos factores se definan de forma clara y concisa que no entrañe nuevas controversias y que sirvan a los objetivos para los que han sido pensados. Para ello deben estar al servicio de una serie de principios que posibiliten su aplicación y que se identifican como equidad, eficiencia, neutralidad, simplicidad y bajo coste de implementación.

Desde el punto de vista de nuestro estudio nos interesa analizar estos principios aplicados a la definición de la fórmula de reparto, tanto para apreciar la bondad de la misma como, en el caso de que llegue a implantarse, para analizar a la luz de los mismos los resultados de su aplicación. Desde el punto de vista económico, el análisis de estos factores nos puede dar una idea de la posible repercusión que la implantación de la fórmula contenida en la Propuesta pudiera tener para nuestro país.

Parece lógico que el primer criterio a tener en cuenta a la hora de definir los factores que integran la fórmula de reparto sea el de la equidad. El mecanismo de reparto debe conducir a atribuir a los Estados miembros una porción equitativa de la BICIS, debe ser, por tanto, un reparto justo. No obstante, la cuestión que al respecto se plantea es si esa equidad debe basarse en criterios internacionales o si debe ser examinada desde la perspectiva de cada uno de los miembros del grupo, es decir, si debe examinarse a nivel individual o agregado.

Según indica la mencionada autora<sup>642</sup> un método de reparto puede ser considerado justo si es capaz de conducir a una distribución de la renta de los grupos multinacionales entre

---

<sup>641</sup> Op cit pp 30 y 31

<sup>642</sup> Op cit p 33

las distintas Administraciones tributarias que refleje la renta ganada por los diferentes miembros del grupo en cada uno de esos territorios. Así una equidad horizontal a nivel internacional implicaría que las jurisdicciones en las que los miembros del grupo obtienen la misma renta tendrían derecho a obtener una cuota igual de la BICCIS como consecuencia del reparto. Los Estados en cuyo territorio no se obtuvieran beneficios, no tendrían derecho a obtener cuota de reparto<sup>643</sup>.

Esta posición no está exenta de críticas pues se argumenta que la localización de la renta ganada puede no conducir a determinar la verdadera fuente de producción de la misma. De ahí que como alternativa para valorar la adecuación al principio de equidad del método de reparto, se plantee la capacidad de generar renta en lugar de apreciar solo la renta efectivamente obtenida en cada territorio. Esta línea de trabajo conduce a definir unos factores cuya localización en determinados territorios implicaría que en los mismos existe de manera efectiva la capacidad de generar rentas en tales territorios. De esta suerte, a igualdad de factores correspondería una igual cuota de reparto de la BICCIS no siendo relevante, por tanto, a estos efectos que los miembros del grupo obtengan beneficios o pérdidas.

De acuerdo con este principio, un reparto justo conduciría, por medio de la definición de los factores, a estimar la contribución que en cada uno de los Estados miembros se realiza para generar renta al grupo.

Al respecto, si se considera que el Impuesto sobre Sociedades es una fórmula de compensar, por medio del pago del mismo, los beneficios que las entidades obtienen de la infraestructura, de la educación de la mano de obra que emplean, de la protección de los seguros, del ordenamiento legal, funcionamiento de las Instituciones públicas y utilización de los servicios públicos, la determinación de unos factores que impliquen, en mayor medida, la utilización de los servicios públicos por las entidades miembros del grupo podría verse como una fórmula adecuada para garantizar un reparto justo. Desde este punto de vista, los factores que tengan en cuenta la propiedad física, el número de empleados, y el número de transacciones comerciales, podrían considerarse adecuados a este fin.

Un segundo criterio a tener en cuenta es el de la eficiencia, que puede ser apreciada por medio de diferentes criterios, como el de neutralidad, capacidad de ser puesto en marcha, simplicidad y reducción de costes en su aplicación.

Desde la perspectiva de la neutralidad, resulta evidente que el método de reparto debe ser neutral respecto de los agentes económicos e influir en sus decisiones lo menos posible. En particular no debería incentivar el desvío de beneficios de unos Estados a otros por razones derivadas de la localización de los factores.

En cuanto a su puesta en marcha, no hay que perder de vista que el objetivo principal del mecanismo es el de atribuir la renta de los grupos multinacionales a los Estados

---

<sup>643</sup> Como observa AGÚNDEZ GARCÍA, de acuerdo con este principio se atribuirían iguales cuotas de reparto a dos Estados en los que las entidades miembros del grupo obtuvieran iguales beneficios, aunque los factores definidos difieran en una y otra entidad.



miembros para su consiguiente gravamen; por tanto, los comportamientos tendentes a evadir o a eludir el impuesto por medio de planificaciones estratégicas artificiales deberían ser minimizados. Si el método de reparto es fácil de manipular se plantearán numerosos problemas debidos en buena parte a la dificultad de revisar los precios de transferencia.

Finalmente, para que el método sea simple los datos que conducen a la identificación y valoración de los correspondientes factores, deberían de estar disponibles con carácter previo a su aplicación y su definición debería ser simple y clara.

A la luz de estos criterios, el documento elaborado por los Servicios de la Comisión, aprecia un importante inconveniente en la utilización de macro factores como método para el reparto de la BICCIS en cuanto que desliga la actividad de las entidades en cada uno de los Estados miembros con el pago del Impuesto sobre Sociedades y se convierte, en la práctica, en una retribución al desarrollo económico de cada uno de los Estados miembros, de suerte que cuanto mayor fuera su PIB mayor sería la cuota de la BICCIS que obtendrían tales Estados. En tal caso, además, habría que plantearse si un método de esas características debería conducir a una determinación de forma individual para cada una de las entidades miembros del grupo o a una cuota común para todas las entidades del grupo residentes en un mismo Estado miembro.

Esta fórmula presenta, sin embargo, otras ventajas, en cuanto que no se distorsionarían las decisiones de los agentes económicos ni se crearían oportunidades para el desvío de beneficios de unas jurisdicciones a otras y, además, su aplicación sería simple y sencilla pues prácticamente vendría dada por los datos macroeconómicos que se tomasen en cuenta.

La implantación de una fórmula de reparto basada en factores microeconómicos encuentra apoyo en la experiencia de la aplicación de este sistema en Estados Unidos y Canadá, si bien es de advertir que aunque dicho método se emplea en tales Estados para localizar las rentas obtenidas en cada uno de los Estados federados que los integran, no se procede en Estados Unidos ni en Canadá a la consolidación de las rentas localizadas de acuerdo con el mismo. Esta circunstancia resulta, desde nuestro punto de vista, muy relevante por cuanto que aun cuando se localizan rentas en unos u otros territorios, cada entidad tributa a cada uno de los Estados federados de acuerdo con los factores existentes en el mismo, si bien se limita a repartir su propia renta y no la del grupo, pues el sistema no se aplica a efectos de consolidación.

Esto es importante, porque en el sistema BICCIS la base imponible que se reparte no es la obtenida por cada entidad miembro del grupo, sino por el grupo en su conjunto, de forma que a la hora de la tributación en sede de cada uno de los Estados miembros que, no podemos olvidar, constituye la finalidad del Impuesto, la cuota que se le atribuye puede estar muy alejada de la renta obtenida por la entidad miembro residente en dicho país, en cuanto es la base del grupo, en la que como hemos visto, hay importantes exenciones, que se localiza en base a una serie de factores que no comportan la definición de una renta sino solo de su posible localización.

En el documento de trabajo de la Comisión<sup>644</sup> se incluyen dos interesantes ejemplos que contemplan el resultado de la aplicación de una fórmula de reparto tradicional que pondera tres factores, salarios, activos y ventas en destino, aplicada a un grupo compuesto por tres entidades que operan en tres Estados miembros diferentes y que, en uno de los supuestos, obtienen todas ellas beneficios, mientras que, en el otro, el grupo obtiene pérdidas en uno de los Estados donde opera una de sus filiales y en los otros, beneficios.

En ambos casos, aplica dos fórmulas alternativas, la basada en la utilización de tres factores, salarios, activos y ventas en destino, con igual peso cada uno de ellos, y la basada en la utilización solo de dos factores, salarios, con una ponderación de 1/3 y ventas en destino, con ponderación de 2/3.

Por su interés reproducimos los referidos supuestos, siendo la fórmula 1 la que pondera los tres factores por igual y la fórmula 2 la que pondera solo 2 factores de diferente ponderación, salarios, 1/3 y ventas en destino, 2/3.

Ejemplo 1. El grupo obtiene beneficios en todos los Estados.

Países	A	B	C	TOTAL
Beneficios	150 (37,5%)	200 (50 %)	50 (12,50%)	400 (100%)
Salarios	1.000 (25%)	1.000 (50%)	1.000 (25%)	4.000 (100%)
Activos	3.000	3.000	1.500	8.000 (100%)
Ventas en destino	(37,5%)	(43,75%)	(18,75%)	15.000 (100%)
	4.000	6.000 (40%)	5.000	
	(26,66%)		(33,33%)	
Resultados Fórmula 1	120 (30%)	176 (44 %)	104 (26%)	400 (100%)
Resultados Fórmula 2	104 (26,1%)	173,20 (43,3%)	122,4 (30,6%)	400 (100%)

---

<sup>644</sup> Op cit p 45

Ejemplo 2. El grupo obtiene beneficios, aunque la entidad residente en Estado C obtiene pérdidas.

Países	A	B	C	TOTAL
Beneficios	150 (37,5%)	200 (50 %)	- 50 (-16,6%)	300 (100%)
Salarios	1.000 (25%)	1.000 (50%)	1.000 (25%)	4.000 (100%)
Activos	3.000 (37,5%)	3.000	1.500	8.000 (100%)
Ventas en destino	4.000 (26,66%)	(43,75%) 6.000 (40%)	(18,75%) 5.000 (33,33%)	15.000 (100%)
Resultados Fórmula 1	90 (30%)	132 (44 %)	78 (26%)	300 (100%)
Resultados Fórmula 2	78,3 (26,1%)	130 (43,3%)	91,7 (30,6%)	300 (100%)

La comparación de los dos supuestos nos pone de relieve los siguientes aspectos:

- Los resultados de la aplicación de una y otra fórmula nada tienen que ver con los resultados obtenidos por cada una de las entidades del grupo. Así mientras que la entidad A contribuye con el 37,50% de la renta obtenida por el grupo, en el ejemplo 1, tras la aplicación de la fórmula 1, se le atribuye solo el 30% de la base imponible del grupo en el caso de que se apliquen 3 factores de igual ponderación, y el 26,1% en el caso de que solo se utilicen 2 factores con diferentes ponderación. Otro tanto sucede con la entidad B, mientras que en el caso de la entidad C, que contribuye con el 12,5% de la renta del grupo, se le atribuye el 26% de la base imponible con la fórmula 1 y el 30,6% con la fórmula 2.
- Por su parte, en el ejemplo 2, en el que solo se alteran los resultados de la entidad C que, en lugar de obtener un beneficio de 50, obtiene una pérdida de 50 y se mantienen los mismos factores, observamos que a cada una de las entidades del grupo, ya se aplique la fórmula 1, ya se aplique la fórmula 2, se les atribuye la misma proporción de la base imponible que en el ejemplo 1, lo que revela que, aunque la base imponible del grupo es menor por efecto de la pérdida obtenida por una de sus filiales, se les atribuye el mismo porcentaje de base imponible que tenían en el supuesto de que si todas las entidades del grupo hubieran obtenido beneficios.

De lo expuesto se infiere con claridad que el reparto de la base del grupo entre las entidades miembros depende exclusivamente de la aplicación de los factores, siendo indiferente, a estos efectos, que obtengan beneficios o pérdidas.

Si en lugar de tres factores se establecieran solo dos con diferente ponderación, los resultados variarían dependiendo de la importancia del factor al que se le otorgue mayor ponderación.

### **3. Criterios a tener en cuenta en la definición de los factores**

A la luz de los principios anteriores, el documento de trabajo de la Comisión realiza una serie de consideraciones sobre la configuración de los factores tradicionales, salarios, capital y ventas al objeto de proceder a su definición, así como su valoración y localización que, por su interés, en orden a comprender mejor los preceptos contenidos en el capítulo XVI de la Propuesta, interesa examinar.

#### **3.1 Los salarios como factor de la fórmula de reparto**

Los salarios reflejan la contribución del trabajo en cuanto factor productivo en la generación de la renta de la entidad. En principio se deben incluir todas las compensaciones satisfechas, incluyendo salarios, comisiones, bonus, etc. Este factor se debe atribuir al Estado en el que trabaja el empleado, por lo que localizar una parte de la base imponible en el Estado o Estados en los que residen los empleados de la entidad implica que la mano de obra contribuye a la obtención de sus beneficios. El importe de los salarios parece fácil de medir y localizar en la mayor parte de las ocasiones; sin embargo, hay algunos conceptos retributivos, como las retribuciones en especie, las contribuciones por pensiones y cotizaciones a la Seguridad Social, entre otros, en los que no resulta tan sencillo.

También es importante tener en cuenta las grandes diferencias que en esta materia existen entre los Estados miembros que se han incrementado con las sucesivas ampliaciones e incorporaciones de nuevos miembros. Aunque la idea que subyace es la de que se debe valorar la contribución del trabajo a la producción, la medición de esta contribución en función del coste de la mano de obra introduce grandes diferencias a la hora de computar el valor de este factor pues los costes salariales dependen del sistema laboral de cada país y también del tributario. En nuestro país las cotizaciones a la Seguridad Social y las retenciones a cuenta del IRPF conllevan un mayor coste salarial que en otros Estados en los que estas exigencias son menores. De ahí que se considere que el número de empleados debe, también, ser tenido en cuenta.

Como señala AGÚNDEZ GARCÍA<sup>645</sup>, citando a McLure<sup>646</sup>, la inclusión de los salarios a efectos de la fórmula de reparto pueden convertir al Impuesto sobre Sociedades en un

---

<sup>645</sup> Op cit p 48

<sup>646</sup> Ch. E., Jr., McLure, "The State Corporate Income Tax: Lambs in Wolves' Clothing" . *The Economics of Taxation*, Washington: Brookings Institution, 1980

impuesto a los salarios, al menos parcialmente. De ahí que si se redujera su ponderación de 1/3 a 1/4 el peso del empleo en el sector manufacturero aumentaría alrededor del 1,1%. De esta forma se indica que el factor salarios influye mucho por cuanto que las entidades podrían estar interesadas en desplazar su mano de obra a los Estados que tuvieran tipos más bajos o en los que recibieran mayores incentivos por la creación de puestos de trabajo. De ahí que la inclusión de los salarios como factor de la fórmula de reparto pudiera no responder a las exigencias del principio de neutralidad.

### **3.2 La propiedad como elemento de la fórmula de reparto**

El uso del capital como uno de los principales factores a tener en cuenta parece que tiene una amplia aceptación desde el punto de vista teórico, en cuanto factor clave para la producción y generación de rentas. No obstante, se indica que como el Impuesto sobre Sociedades ha sido considerado tradicionalmente en Europa como un impuesto que grava el retorno del capital por lo que la configuración de la propiedad como un factor de reparto estaría conectada con esta idea.

Uno de los problemas que plantea es el de la valoración de este elemento que parece tendría que realizarse por el valor actual de los activos productivos. No obstante, como en muchas ocasiones es imposible conocer ese valor, bien porque no hay un mercado organizado o bien por las fluctuaciones de valor de los activos no hay más remedio que usar el valor histórico de los activos. Esto genera desigualdades por cuanto que los activos más modernos comportarían un mayor peso que los antiguos, si bien una valoración actualizada de todos los activos de forma anual no parece que fuera factible.

A este respecto, hay que tener en cuenta, también, los problemas que plantean la valoración y localización de los intangibles que pueden, además, estar distorsionados en la medida en que es muy frecuente que los royaltys y cánones por el uso de los mismos se paguen entre entidades vinculadas, pues una manipulación de los pagos intragrupo por royaltys puede influir en su localización. De ahí que, según se indica en el documento de trabajo de la Comisión, si los intangibles se incluyen en el factor de los activos, los pagos intragrupo de royaltys deben estar sujetos a valoración a precio de mercado con la correspondiente búsqueda de comparables. Otra solución sería la valoración de los intangibles por su coste de generación y desarrollo.

Con todo, el factor de los activos se considera el más móvil de todos y, por tanto, el que resulta más fácil de desviar en comparación con los salarios o las ventas en destino.

### **3.3 Los ingresos por ventas como factor de reparto**

Según el documento de trabajo de la Comisión, la razón de incluir estos ingresos estriba en la importancia de reconocer el papel que juega la demanda en los beneficios de las entidades, ya que no se obtienen beneficios si las mercancías no se venden. Por tanto, la demanda permite estimar la contribución que en cada Estado se realiza a la generación de los beneficios de las entidades. Esta es la razón que justificaría la inclusión de los

ingresos por ventas en la fórmula teniendo en cuenta su localización según el destino de las mismas.

Al respecto, hay que tener en cuenta que, según el referido documento, hay que eliminar los ingresos por ventas intragrupo, lo que dejaría a los Estados miembros en los que se sitúan filiales que producen bienes o servicios para el resto del grupo sin valoración alguna por este concepto.

Asimismo, se discute si, a estos efectos, se deben incluir solo los ingresos de la explotación habitual o también los extraordinarios o atípicos e incluso los puramente financieros.

De otra parte, en lo que a la localización de las ventas se refiere es evidente que no es siempre fácil de determinar sobre todo en el comercio electrónico en donde hay que tener en cuenta el establecimiento del vendedor, la residencia del consumidor, el lugar del consumo, la localización del servidor desde el que se prestan los servicios de internet, etc...

También es problemática su determinación cuando lo que se venden son productos intermedios y no un producto final. En efecto, la localización en destino tiene sentido, a la luz de lo anteriormente indicado, cuando el adquirente es un consumidor final; ahora bien cuando el adquirente es otra empresa y el producto adquirido es un producto intermedio necesario para fabricar el producto final, cabe entender que hay una demanda que justifica que esas ventas se localicen en el lugar donde se adquiere esos productos intermedios? En nuestra opinión, y esto lo comentaremos más adelante, al analizar el precepto relativo a este factor, si se quiere introducir un método de reparto justo que atribuya a cada uno de los Estados miembros la parte de base imponible que han contribuido a generar en sus respectivos territorios, el factor de las ventas debería ser objeto de una regulación más detallada, sin que se pueda llegar a la conclusión de que sólo cabe la asignación en función del destino de tales ventas o del lugar de prestación de tales servicios. De hecho, el que las exportaciones, es decir, las ventas realizadas a países terceros, se atribuyan a todos los Estados miembros en proporción al resto de sus factores, parece que penaliza claramente los recursos tributarios de los Estados con entidades exportadoras fuertes.

Mientras que los factores de propiedad y trabajo tienen una clara conexión con cada miembro del grupo individualmente, las ventas por destino es un factor vinculado a un territorio antes que a una entidad en particular del grupo, de ahí que la atribución de recursos tributarios con base en el lugar de realización de las ventas colisione, en alguna forma, con los principios tradicionales del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto, se ha advertido que la inclusión de las ventas en destino como factor de reparto desincentivaría las exportaciones mientras que, de otra parte, se ha señalado que si el factor aplicable fuesen las ventas en origen, su efecto sería similar al de implantar un factor equivalente al uso o utilización de los activos.

En todo caso, en el documento de la Comisión se reconoce que no se han realizado estudios consistentes sobre la utilización de las ventas en origen como factor a tener en cuenta a efectos del reparto del Impuesto sobre Sociedades. En nuestra opinión, las razones de este proceder son evidentes, no es lo mismo repartir el Impuesto entre Estados federados o entre Administraciones tributarias pertenecientes a un mismo Estado que es lo que existe actualmente, que repartir el Impuesto entre Estados distintos con base en la localización de las ventas. Creemos que, a distintos modelos, hay que proponer distintas soluciones y a modelos análogos, soluciones análogas. Aunque la fórmula de reparto contenida en la Propuesta es similar a las existentes en Estados Unidos y Canadá<sup>647</sup>, el modelo difiere sustancialmente porque en esos países el Impuesto a repartir se distribuye entre Estados pertenecientes a un Estado común con un presupuesto común, lo que no sucede en el caso de la BICCIS.

El peso relativo de los distintos factores es también una cuestión a debatir, pues depende del valor o la importancia relativa que a cada uno de ellos se le atribuya. Como veíamos en los ejemplos que figuran en el documento de la Comisión, se hacen ejercicios con 2 o 3 factores y según que tengan igual o diferente ponderación. En todo caso, la movilidad de los factores es determinante pues, si son fáciles de manipular, los ingresos se pueden desviar con facilidad de unas jurisdicciones a otras dependiendo de los tipos impositivos que se apliquen. Según los estudios de la Comisión, parece que el uso de la fórmula de reparto sería un incentivo para bajar los tipos del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de captar recursos de otros países y no ver desviados los propios.

No obstante, parece que si el régimen de la Propuesta se llegase a implantar, la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, en lo que a los recursos provenientes del Impuesto sobre Sociedades se refiere, no sería nada fácil de llevar a cabo, porque no dependería solo del comportamiento de las empresas españolas, sino de los grupos multinacionales en su conjunto.

Tras estas reflexiones de índole general, podemos ya entrar en el estudio de la regulación contenida en el capítulo XVI de la Propuesta, comprensivo de los artículos 86 a 103, ambos inclusive.

#### **4. Fórmula de reparto para la distribución de la base imponible consolidada**

##### **4.1 Definición de la fórmula**

Según lo previsto en el artículo 86, la base imponible del grupo se distribuye entre sus miembros en cada ejercicio aplicando una fórmula en la que se computan tres factores, ventas, mano de obra y activos, con igual ponderación cada uno de ellos.

El citado precepto establece lo siguiente:

*“1. La base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de distribución. Para determinar la*

---

<sup>647</sup> Las similitudes con el Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra las examinaremos más adelante.

*cuota parte de un miembro A del grupo, la fórmula adoptará la forma siguiente, teniendo la misma ponderación los factores ventas, mano de obra y activos:*

$$\text{Cuota parte A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Ventas}^A}{\text{Ventas}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Salarios}^A}{\text{Salarios}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N}^\circ \text{asalariados}^A}{\text{N}^\circ \text{asalariados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Base imponible consolidada}$$

2. *La base imponible consolidada del grupo se distribuirá únicamente cuando sea positiva.*
3. *Los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo.*
4. *Un periodo de 15 días o más de un mes natural se considerará un mes completo.”*

Al respecto, el Considerando 21 de la Propuesta indica:

*“Conviene que la fórmula de distribución de la base imponible consolidada incluya tres factores a los que se atribuya la misma ponderación (mano de obra, activos y ventas). El factor mano de obra debe calcularse en función de los salarios y el número de asalariados (cada elemento debe suponer el 50%). El factor activos debe abarcar el inmovilizado material en su conjunto, El inmovilizado intangible y el financiero deben quedar excluidos de la fórmula debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan el régimen. Mediante la aplicación de estos factores, se tienen en cuenta de forma apropiada los intereses del Estado miembro de origen, Por último es preciso tener en cuenta las ventas a fin de garantizar una participación equitativa del Estado miembro de destino. Dichos factores y ponderaciones deberían contribuir a garantizar que los beneficios se gravan en el lugar en que se han generado. Como excepción al principio general, cuando el resultado de la distribución no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, una cláusula de salvaguardia prevé la aplicación de un método alternativo.”*

Por su parte, la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012<sup>648</sup>, en su enmienda nº 16, ha propuesto que los factores no tengan la misma ponderación. Así, mientras que los factores de mano de obra y activos deberían, a juicio del Parlamento Europeo, tener una ponderación del 45% cada uno, el factor ventas debería tener una ponderación del 10%.

En nuestra opinión, preferiríamos que las ventas se localizasen en el lugar de su producción y los servicios en el lugar de la prestación de los mismos, sin perjuicio de que, tanto en un caso como en otro, haya que introducir definiciones convencionales acerca del lugar de producción de las mercancías o de prestación de los servicios.

Con un sistema de ventas en destino aplicado a empresas fuertemente exportadoras a países terceros en el que las ventas se distribuirían entre todos los miembros del grupo

<sup>648</sup> 2013/C 258 E/25, DOUE de 7.9.2013



proporcionalmente a sus factores de mano de obra y activos, lo que conduce es a invalidar el peso del factor trabajo que realiza la producción.

Es lógico por ello, que el Parlamento Europeo quiera quitar peso a las ventas, pero en nuestra opinión, la solución no sería quitarle peso al factor sino configurarlo de diferente manera.

De otra parte, cabe preguntarse si todas las actividades que pueden realizar las empresas pueden encontrar acomodo en esta fórmula de reparto, por cuanto que hay cada vez más empresas dedicadas a la realización de actividades de carácter inmaterial que apenas tienen activos y empleados aunque pueden obtener importantes ingresos por ventas o prestaciones de servicios, comisiones, derechos de imagen, etc...con lo que tendrían un importante beneficio; sin embargo, la tributación en su Estado de residencia, una vez distribuido el beneficio del grupo, sería irrelevante en la medida en que la aplicación de los factores no le resultara adecuada, por lo que reflejaría su contribución al beneficio del grupo de una manera adecuada.

De esta forma, puede resultar que entidades que contribuyen con fuertes beneficios al resultado del grupo fiscal, no van a tributar en sus Estados de residencia respectivos pues el resultado de la aplicación de los factores no guarda conexión plena, en todos los casos, con esa contribución. De esta forma se producen dos trasvases sucesivos del beneficio sujeto a tributación obtenido por una entidad que, primero, se compensa con las pérdidas del resto de entidades del grupo y, posteriormente, se atribuye al Estado de residencia de esa entidad en base al resultado de la aplicación de los factores que, como hemos visto, puede que no refleje en modo alguno la contribución de esa entidad al beneficio del grupo.

Para solventar, en parte, estas circunstancias, la Propuesta contiene algunas reglas específicas para la determinación de los factores de las empresas financieras, de seguros y de petróleo y gas.

Además, el artículo 101 prevé que las empresas dedicadas al transporte marítimo, por vías navegables interiores y al transporte aéreo quedan excluidas del cálculo de la fórmula de distribución. Esta exclusión se explica porque este tipo de empresas suelen gozar de regímenes privilegiados de tributación<sup>649</sup>, por lo que para no dificultar la adhesión al régimen BICIS de los grupos en los que se incluyan entidades navieras se establece que dichas entidades se prevé que continúen aplicando su régimen propio. Esta previsión no nos parece en absoluto acertada porque es preferible que se excluyan de la aplicación del régimen como sucede en otras Directivas, como la de fusiones. No resulta lógico que determinen su base imponible con sus reglas propias y, sin embargo, que si tienen pérdidas las compensen con el resto del grupo o que eliminen las operaciones que realicen con otros miembros del grupo. Además, no se precisa dónde hay que efectuar el ingreso que proceda que, en nuestra opinión, solo cabe en el Estado

---

<sup>649</sup> En España el capítulo XVII del Título VII del TRLIS regula el régimen especial de las entidades navieras en función del cabotaje al que pueden acogerse las entidades que reúnan los requisitos previstos en el artículo 124, por lo que pueden determinar su base imponible mediante la aplicación del importe diario previsto en el artículo 125 por tonelada de registro neto.

en que estén registradas, por lo que hay una exclusión de facto que hace que el artículo 101, en nuestra opinión, no tenga sentido.

De lo expuesto resulta que es posible que el resultado de la aplicación de la fórmula resulte ilógico o incongruente incluso dentro del mismo grupo; por ello y ante la posibilidad de que la aplicación de la fórmula no refleje adecuadamente el volumen de actividad de un miembro del grupo, el artículo 87 introduce lo que denomina clausula de salvaguardia del siguiente tenor:

*“Como excepción a la norma enunciada en el artículo 86, si el sujeto pasivo principal o una autoridad competente considera que el resultado de la distribución atribuido a un miembro del grupo no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, el sujeto pasivo principal o la autoridad competente en cuestión podrá solicitar que se aplique un método alternativo. Este método alternativo se utilizará si, tras las consultas entre las autoridades competentes y, en su caso, los debates previstos en el artículo 132, todas estas autoridades lo aprueban. El Estado miembro de la autoridad tributaria principal informará a la Comisión sobre el método alternativo utilizado.”*

De una interpretación literal de este precepto se desprende que un método alternativo, que no se precisa en modo alguno, suponemos que será para que pueda ser el adecuado el cada caso, sin que exista un solo método alternativo, sino la posibilidad de implementar métodos ad hoc, se podría poner en marcha solo si el sujeto pasivo principal o una autoridad competente<sup>650</sup>, es decir, la designada por cada Estado miembro en el que residan las filiales o establecimientos permanentes miembros del grupo, considera que el resultado de la distribución atribuido a un miembro del grupo no representa debidamente su volumen de actividad.

Ello implica que esta clausula de salvaguarda no se podría poner en marcha por motivos de equidad, es decir, si el resultado de la fórmula fuera injusto, en cuanto que las entidades que más beneficios obtienen sean las que menos contribuyen, sino solo cuando los factores no reflejen debidamente el volumen de actividad de alguno de los miembros del grupo.

No estamos en absoluto de acuerdo con este criterio que plantea una cuestión del todo punto interesante, ¿quienes son los beneficiados y los perjudicados por la aplicación de la fórmula?

De una parte, las entidades miembros del grupo, en cuanto que van a tener que contribuir en su Estado de residencia mediante la aplicación del tipo de gravamen nacional aplicado a la porción que les haya sido asignada. Nada se dice acerca de si las entidades que obtienen más beneficios que otras van a tener que compensar, de alguna forma, a estas últimas si el resultado de la distribución les resultase más gravoso.

---

<sup>650</sup> La definición de “autoridad competente” se encuentra en el artículo 4 (21) como la autoridad designada por cada Estado miembro par administrar todas las cuestiones relacionadas con la implementación de la Directiva.

De otra parte, los Estados miembros cuyos ingresos tributarios van a depender, en lo que a las entidades en régimen BICIS se refiere, de los resultados de la aplicación de la fórmula. Está claro que, con carácter general, el régimen favorece a los Estados más poblados fuertemente industrializados o con un potente sector de servicios que emplea mano de obra intensiva, pues la aplicación de los factores de ventas y mano de obra, les va a resultar muy beneficiosa.

Aunque el tema de los efectos económicos de la Propuesta lo abordaremos en un capítulo posterior, interesa indicar ahora que la discriminación de las entidades resultaría la más gravosa si no fuera porque al ser entidades del mismo grupo están obligadas a soportar cualquier tipo de agravio con tal de que beneficie al grupo o le resulte impuesto por su matriz.

Puede surgir una cuestión interesante en torno a los precios de transferencia en este tipo de compensaciones, en las que unas entidades pagan el impuesto que, si se aplicasen las normas nacionales, tendrían que pagar otras, lo que constituye, en definitiva, una nueva posibilidad de la opción que la Propuesta brinda a los grupos multinacionales que opten por su aplicación.

La aplicación de la propia fórmula de compensación ofrece muy diversas posibilidades de planificación, tales como utilizar subcontratas para evitar la aplicación del factor mano de obra o utilizar activos en régimen de arrendamiento financiero que pertenecen a una entidad del grupo pues, de esta forma no computarían en el factor de activos<sup>651</sup>. Por lo demás, en los países en los que se aplica una fórmula similar, Estados Unidos y Canadá, son numerosos los contenciosos que se plantean con la finalidad de evitar su aplicación. Al respecto, hay que observar que en Estados Unidos, para que en un Estado se pueda aplicar la fórmula, se exige que la entidad tenga un nexo causal con dicho Estado, no solo que reúna los elementos que permiten apreciar la existencia de alguno de los factores legalmente previstos, sino también que la existencia de ese factor esté ligada a la realización de una actividad en dicho territorio, de ahí que la mayor parte de los problemas se plantean cuando se realiza la actividad en un Estado y los factores se reúnen en otro u otros distintos y no se puede apreciar una presencia física de la entidad en dicho territorio.

Esta cuestión no puede, sin embargo, plantearse en el contexto de la Propuesta por cuanto que, como reiteradamente venimos repitiendo, los factores que se aplican no guardan relación con el beneficio obtenido por una entidad del grupo en un Estado miembro o en un país tercero sino que es el beneficio del grupo el que se reparte entre sus miembros en función de los factores que se les atribuyan a cada uno.

---

<sup>651</sup> Sobre las posibilidades de planificación que encierra la fórmula de reparto véase HELLERSTEIN, W., "Tax Planning under the CCCTB's Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 13, pag. 221 a 252.

## **4.2 Forma de aplicación**

El apartado 2 del artículo 86 contiene una previsión absolutamente lógica, la base imponible consolidada del grupo se distribuirá únicamente cuando resulte positiva. Efectivamente, el reparto solo encuentra su razón de ser en la necesidad de determinar la deuda tributaria que se va a atribuir a cada uno de los Estados miembros donde residen las entidades o establecimientos permanentes del grupo. Por tanto, si la base imponible del grupo resulta negativa, no hay ningún reparto que realizar.

El reparto se realiza al cierre del ejercicio fiscal de un grupo si bien, según lo previsto en el artículo 88, cuando una sociedad se incorpore a un grupo o lo abandone durante un ejercicio fiscal, su cuota parte se calculará proporcionalmente, teniendo en cuenta el número de meses naturales del ejercicio fiscal durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo. A estos efectos, según previene el apartado 4 del artículo 86, un periodo de 15 días o más de un mes natural se considerará un mes completo.

Por tanto, la base imponible consolidada debe repartirse entre todas las entidades que hayan pertenecido al grupo durante el ejercicio aunque al final del mismo ya se encuentren fuera de él. Al respecto, pensamos que este precepto debe ponerse en conexión con lo previsto en el artículo 54, de forma que un sujeto se convierte en miembro del grupo cuando se alcancen los umbrales de participación previstos en el artículo 54; por tanto, si esos umbrales se alcanzan en el mes de abril, por ejemplo, el miembro del grupo se incorporará al mismo en ese mes y a efectos del reparto se liquidará la base imponible de forma proporcional al tiempo que ha estado en el grupo, es decir, 8 meses. Ahora bien si, por alguna circunstancia, esos umbrales se hubieran perdido antes de llegar al cierre del ejercicio ese sujeto quedaría fuera del grupo y no se le atribuiría base alguna.

¿Qué ocurre en cambio si los umbrales se pierden en el mes de enero? El sujeto pasivo no habría llegado a completar el periodo de 9 meses, sin embargo el ejercicio habría finalizado y habría que repartirle la base que le corresponda. No parece que pudiera pedir la devolución de lo que le corresponda ingresar pues la norma no lo prevé y, además, habría que recalcular la cuota de los demás miembros del grupo. Por lo que la regla del mantenimiento de los nueve meses nos parece peor que mantener en el grupo a las entidades que forman parte del mismo al cierre del ejercicio aunque esta regla también tiene sus inconvenientes.

## **4.3 Reflexión final**

Finalmente, quisiéramos hacer una última reflexión sobre el alcance de esta fórmula que, en nuestra opinión, resultaría innecesaria si se distribuyese la base imponible consolidada común entre los Estados que hayan obtenido bases individuales positivas de forma proporcional a las bases imponibles obtenidas. De esta forma, se evitarían problemas adicionales y el efecto de la consolidación se limitaría a lo que constituye el objeto de la Propuesta, posibilitar la compensación de bases imponibles negativas entre

entidades del mismo grupo y facilitar los trámites administrativos mediante la presentación de una declaración tributaria única para el conjunto del grupo, sin perjuicio de las declaraciones individuales informativas que las entidades miembros deberían presentar, a título meramente informativo, antes sus respectivas Administraciones tributarias.

En nuestra opinión, si no existiera la fórmula la cláusula de salvaguardia sería innecesaria y se evitarían absurdos como el resulta del ejemplo nº 2 que comentamos anteriormente, en el cual la entidad C que ha obtenido una base imponible negativa de 50 unidades, debe contribuir a su Administración tributaria respectiva con 78 unidades como consecuencia de la cuota que le ha sido asignada por aplicación de la fórmula de reparto, mientras que la entidad A que ha obtenido una base imponible positiva de 150 unidades contribuiría con 90 unidades, es decir, solo 12 unidades más pese a que su beneficio ha sido 200 veces superior. Si, en lugar de aplicar la fórmula de la Propuesta, se aplicase la que, en el ejemplo, denominamos fórmula 2, en la que solo se tienen en cuenta las ventas y los salarios, la contribución de la entidad con pérdidas sería superior a la de la entidad con beneficios lo que, efectivamente, supondría una configuración radicalmente distinta del Impuesto sobre Sociedades armonizado que, de un impuesto determinado por una suerte de estimación directa, se convertiría en un impuesto determinado en régimen de módulos.

Curiosamente, el artículo 89, en lo que a las entidades transparentes se refiere, arbitra una fórmula de imputación proporcional que, en nuestra opinión, podría emplearse como fórmula de reparto, aunque al revés. Al respecto, el referido precepto establece lo siguiente:

*“Cuando un sujeto pasivo posea una participación en una entidad transparente, los factores utilizados para el cálculo de su cuota parte incluirán las ventas, los salarios y los activos de la entidad transparente, proporcionalmente a la participación del sujeto pasivo en sus pérdidas y ganancias.”*

Este precepto, en lo que se refiere al alcance de la imputación de los resultados de las entidades transparentes lo trataremos en un capítulo posterior, si bien en lo que aquí respecta hay que advertir que la norma prevé que los factores que se determinen en una entidad transparente se atribuyan al miembro del grupo que ostente una participación en la misma de forma proporcional a su participación y, al respecto, nos preguntamos ¿por qué no pueden imputársele los beneficios y pérdidas que le correspondan en base a su participación en dicha entidad? ¿Qué sentido tiene aplicar las reglas de la BICCIS a entidades residentes en terceros países?

En cualquier caso ¿por qué no se imputa la base imponible del grupo a sus miembros en la misma proporción en la que se han contribuido a su formación?

## 5. El factor mano de obra

Al igual que con los restantes factores, la Propuesta sigue el criterio de definir, en primer término, los elementos que componen cada factor y, en segundo lugar, los criterios para determinar la localización del mismo o de cada uno de los elementos que lo integran, lo que en el texto se denomina “asignación”. Esto pone de relieve que se trata de una localización convencional, por lo que resulta más exacto asignar tales factores a un Estado que hablar de donde se encuentran localizados tales factores. Como se supone que habrá una cierta pugna entre las Administraciones tributarias, al objeto de que a sus respectivos Estados se les asigne el mayor número posible de factores y, en todo caso, los factores más relevantes del grupo y otra tensión distinta entre las entidades del grupo y, principalmente, su matriz, al objeto de que los factores se asignen a aquellos Estados cuyos tipos impositivos nacionales sean más reducidos, hay que asignar los factores a unos Estados o a otros en función de las reglas en cada caso previstas.

### 5.1 Composición del factor mano de obra

El factor mano de obra está compuesto por dos elementos

Según lo previsto en el artículo 90:

- “1. El factor mano de obra consistirá, en un 50 %, en el importe total de los salarios de un miembro del grupo, como numerador, y el importe total de los salarios del grupo, como denominador, y, en otro 50 %, en el número de asalariados de un miembro del grupo, como numerador, y el número de asalariados del grupo, como denominador. Cuando un asalariado se incluya en el factor mano de obra de un miembro del grupo, el importe de los salarios correspondientes a dicho asalariado se asignará también al factor mano de obra de ese miembro del grupo.*
- 2. El número de asalariados se contabilizará al final del ejercicio fiscal.*
- 3. La definición de asalariado será la que determine la legislación del Estado miembro en el que se ejerza la actividad laboral.”*

Al respecto, este factor se compensa mediante el cómputo de dos elementos a los que se atribuye igual valor, el número de empleados y los salarios que estos perciban.

Según indica el apartado 3 del artículo 91, “se considerarán asalariados las personas que, aunque no sean empleadas directamente por un miembro del grupo, desempeñen tareas similares a las de los asalariados.”

Esta norma resulta de muy difícil aplicación, porque en el ámbito de la Unión Europea no parece que pueda haber personas que, aunque no sean asalariados se consideren como tales en cuanto que realicen funciones similares. Parece querer decir que, si un miembro del grupo tiene trabajadores sin contrato, se computan, no obstante a efectos de determinar el factor trabajo lo cual no es muy lógico por cuanto que tener trabajadores sin contrato puede ser delito en algunos Estados miembros.

Como la anterior conclusión es absurda, cabe pensar que pueda referirse a trabajadores subcontratados o cedidos por empresas de empleo temporal, en cuyo caso se trataría de una especie de clausula de salvaguardia para intentar al salir al paso de soluciones que intenten evitar la aplicación de este factor, lo cual aun cuando tiene su lógica, no lo es tanto si se tiene en cuenta que se trata de definir unos factores lo más objetivos posibles para que el resultado de la fórmula venga dado prácticamente de antemano sin cálculos complejos ni dificultades en su aplicación.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 91 señala que *“El término «salarios» incluirá las remuneraciones, gratificaciones y demás tipos de compensación de los trabajadores, incluidos los costes relacionados de las pensiones y la seguridad social a cargo del empleador.”*

No obstante, el apartado 5 del mismo precepto establece un límite al importe del conjunto de las retribuciones que constituyen los salarios de una entidad, en el sentido de que según allí se indica: *“Los costes de personal se valorarán por el importe de estos gastos considerados deducibles por el empleador en un ejercicio fiscal.”*

Esta fórmula resulta relativamente fácil de revelar para determinar el numerador de la fracción, pero resulta imposible o muy difícil de revelar para determinar el denominador de la fracción, es decir, el conjunto de los salarios satisfechos por el grupo que han sido fiscalmente deducibles en cada uno de las entidades del grupo.

Realmente, al definir el factor mano de obra mediante la suma de otros dos factores, asalariados y salarios, se pretende que los dos subfactores se equilibren entre sí, de suerte que actúen como un cierto contrapeso; así, una empresa con muchos trabajadores de bajos salarios, podría tener un factor similar al de otra empresa con menos asalariados pero muy cualificados y con elevados salarios. También hay que tener en cuenta las diferencias salariales tan grandes que existen entre unos Estados y otros, por lo que los Estados de mayor peso económico con salarios más elevados se verían beneficiados por esta compensación de factores.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la definición de asalariado, según lo previsto en el apartado 3 del artículo 90, será la que determine la legislación del Estado miembro en el que se ejerza la actividad laboral si bien, según lo previsto en el apartado 1 del artículo 91, los asalariados se incluirán en el factor mano de obra del miembro del grupo que les remunere.

Por último, según establece el apartado 2 del artículo 90, el número de asalariados se computará al final del ejercicio fiscal. Esta regla no es del todo correcta, porque si una empresa entra o sale del grupo y se le tiene que liquidar la cuota parte de forma proporcional al número de meses en que haya pertenecido al grupo, puede ser que ese cómputo no se realice al tiempo del cierre, Por otra parte, referir el cómputo de un factor de ese peso a un solo día no parece adecuado. En nuestra opinión, se debería tomar la plantilla media, si bien este procedimiento es más complicado que el de tomar la plantilla del último día del ejercicio.

## 5.2 Asignación de asalariados y salarios

El artículo 91 establece lo siguiente:

- “1. Los asalariados se incluirán en el factor mano de obra del miembro del grupo que les remunere.*
- 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando los asalariados ejerzan materialmente su actividad laboral bajo el control y la responsabilidad de un miembro del grupo distinto del que les remunera, dichos asalariados y el importe de los salarios que les corresponda se incluirán en el factor mano de obra del primero.*

*Esta norma se aplicará exclusivamente cuando se reúnan las condiciones siguientes:*

- a) que la actividad laboral se haya ejercido durante un periodo ininterrumpido de al menos tres meses;*
- b) que dichos asalariados representen como mínimo el 5 % del total de asalariados del miembro del grupo que les remunere.”*

Este precepto parece una cláusula de salvaguarda de los recursos tributarios del Estado del que la entidad que retribuye la mano de obra es residente. Pretende que, para evitar que se eluda la aplicación de este factor mediante subcontrataciones, el factor de mano de obra se atribuya a la entidad que remunera a los asalariados aunque no dependan de ella. En cualquier caso, la regla no es nada clara pues no se sabe qué quiere decir cuando hace responsable de la aplicación de este factor a la entidad que remunera a los empleados. ¿Quiere ello decir que hay que retribuirles directamente a cada uno de ellos o que se entiende que los retribuye cuando hay una subcontrata?

En cualquier caso, lo que pone de relieve es que el factor se puede soslayar mediante la subcontratación o las empresas de empleo temporal, lo que añade más incertidumbre, si cabe, sobre los resultados de la aplicación de la fórmula que no es tan sencilla como parece, poniendo de manifiesto que, salvo el inmovilizado material, los demás activos son móviles y se pueden trasladar.

Esto plantea una interesante cuestión y es ¿Qué ocurre cuando los elementos que determinan la aplicación de alguno o varios factores se trasladan fuera del ámbito de la Unión Europea o, incluso, a Estados miembros en los que ninguna de las entidades del grupo tiene la residencia? ¿A quien se atribuirían estos factores sino se pueden imputar a ninguno de los miembros del grupo? Solo en el artículo 96.4 relativo a las ventas por destino se contempla esta circunstancia disponiendo que, en tal caso, tales ventas se incluyan en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores de mano de obra y activos.

Sería posible, en un caso extremo, que las entidades del grupo no tuvieran ningún factor o que a una entidad miembro del grupo con muy escasa capacidad económica se le



atribuyera el resultado de la aplicación de los factores con lo que es posible que no pudiera llegar a cobrarse la deuda derivada de la determinación de la BICCS.

De ahí que insistamos en la importancia de que en el diseño de los factores, si no es posible ir a la fórmula tradicional, de exigir el Impuesto sobre Sociedades en función de la base imponible obtenida, se atienda a la configuración que resulte más adecuada para garantizar el pago de la deuda tributaria, sin perjuicio de que volvamos sobre esta cuestión en el capítulo dedicado a los procedimientos tributarios.

## **6. El factor activos**

En el caso de este factor la Propuesta, además de hacer referencia a su composición y a su asignación en los artículos 92 y 93, respectivamente, establece una serie de reglas para su valoración en el artículo 94.

Este factor pretende determinar la contribución del capital en la cuenta de resultados de una entidad. Aunque en el apartado anterior decíamos que el único factor que era fijo o no manipulable era el inmovilizado material, en el examen de esta parte de la Propuesta nos vamos a dar cuenta de que también los activos fijos materiales se pueden desplazar mediante conceptos legales o económicos ya que este factor se puede atribuir, según los casos, al propietario económico, al propietario legal o a la entidad que los utilice de manera efectiva.

### **6.1 Composición del factor activos**

Según establece el artículo 92:

*“1. El factor activos consistirá en el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por un miembro del grupo, como numerador, y el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por el grupo, como denominador.*

*2. En los cinco años siguientes a la entrada de un sujeto pasivo en un grupo nuevo o existente, su factor activos incluirá también el importe total de los costes en que haya incurrido con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad durante los seis años anteriores a su entrada en el grupo.”*

Por valor medio hay que entender, según resulta de lo previsto en el artículo 95.2, la media del valor fiscal del activo al inicio y al cierre del ejercicio fiscal. El valor fiscal se define, según lo previsto en el artículo 4 (13), como la base de amortización minorada de la amortización total deducida hasta la fecha. No entendemos por ello la razón de que haya que determinar un valor medio si los activos se imputan al titular de los mismos al cierre del ejercicio fiscal, según se infiere de lo dispuesto en el artículo 96.3, en el sentido de que los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo.

Por tanto, aunque no hay una regla específica para los activos, a diferencia de lo previsto en el artículo en 90.2, donde se establece que el número de asalariados se contabilizará al cierre del ejercicio fiscal, hay que entender, por lógica, que el factor activos solo se podrá imputar al titular de los mismos al cierre del ejercicio. De ahí que, en el supuesto de que el activo haya pertenecido en poder del mismo miembro del grupo a lo largo del ejercicio, el valor fiscal del mismo será el valor al cierre, por lo que no entendamos la razón de que se tenga que determinar el valor medio del activo en la forma antes indicada.

Una cuestión que nos planteamos es qué ocurre cuando un mismo activo ha pertenecido a lo largo del mismo ejercicio a dos entidades miembros del grupo; según lo antes indicado, el valor del activo solo se podría computar en la entidad titular al cierre del ejercicio. El párrafo segundo del apartado 2 del artículo 94 parece que contempla esta situación cuando dice:

*“Cuando, como resultado de una o varias operaciones intragrupo, un elemento del inmovilizado material amortizable individualmente se incluya en el factor activos de un miembro del grupo durante un periodo inferior a un ejercicio fiscal, el valor a considerar se calculará teniendo en cuenta el número de meses completos.”*

En nuestra opinión, no resulta acertada esta regla en la medida en que posibilite que, por una mera transacción intragrupo, se pueda minorar el valor del factor activo de un bien concreto. No obstante, cabría entender que la regla quiere decir que, en tales casos, el activo se impute a cada uno de los sucesivos tenedores de forma proporcional al tiempo que lo han ostentado considerando el periodo de titularidad por meses completos. En todo caso, sería mejor que lo dijera expresamente, pues no lo dice y, según indicábamos anteriormente, parece que el factor activos solo debería imputarse a quien sea titular al cierre del ejercicio fiscal, salvo que con anterioridad hubiera pertenecido a otro miembro del grupo.

Otro asunto interesante que se desprende del apartado 1 del artículo 92 es que, a efectos de la aplicación de este factor, solo se toman en consideración los activos que forman parte del inmovilizado material, si bien cuando un miembro del grupo lleva cinco años perteneciendo a un grupo en su factor activos se incluirá también el importe total de los costes en que haya incurrido con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad durante los seis años anteriores a su entrada en el grupo.

En nuestra opinión, para que estos gastos se computasen en el factor activos, se debería exigir que estuviesen activados. También pensamos que se deberían los gastos de marketing y publicidad en la medida en que se hayan considerado como gastos ordinarios y no estén incorporados al coste de producción o generación de un activo inmaterial.

También, en este punto, nos llama la atención que no se hayan incluido, en cambio, las marcas y nombres comerciales así como los derechos de la propiedad industrial e intelectual. En cuanto a la inclusión del fondo de comercio o la clientela, en la medida en que hayan sido activados, también deberían incluirse si se han comprado a terceros de

forma separada; ahora bien si se han incluido dentro del precio de una compra accionarial, entonces no habría que incluirlos por cuanto que el valor del activo así adquirido ya reflejaría el valor del bien, dentro de un conjunto más amplio, por lo que su valor no se podría computar de nuevo para no computarlo dos veces.

Una última e importante cuestión es la relativa a la consideración de los activos financieros a efectos de este factor. Al respecto, hay que tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 4 (14), el inmovilizado material incluye los activos financieros.

Como activos financieros, según el artículo 4 (15), se consideran *“las acciones en empresas vinculadas, los préstamos a empresas con las que la sociedad esté vinculada en virtud de participaciones, las inversiones en inmovilizado, otros préstamos y las acciones propias en la medida en que la legislación nacional autorice su publicación en el balance.”* Por tanto, los activos financieros se atribuyen a su propietario legal. No parece que, en el caso de este tipo de activos, podamos hablar de un propietario económico de los mismos, distinto de su propietario legal porque, aun cuando estos activos estuvieran pignoralados o garantizasen la deuda de un tercero, no parece que pudiera afirmarse, desde un punto de vista jurídico estricto, que el acreedor pignoralicio es el propietario económico de tales activos.

Existe, no obstante, una regla especial en el artículo 98, relativo a las entidades financieras. Aún cuando el artículo 98.1 considera entidades financieras a las entidades de crédito autorizadas a operar en la Unión Europea de conformidad con la directiva 2006/48/CE<sup>652</sup>, según el apartado 1, b) del citado precepto también se consideran entidades financieras a *“las entidades, a excepción de las empresas de seguros definidas en el artículo 99, que posean activos financieros que representen un 80 % o más del total de su inmovilizado, valorado con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.”*

Por tanto, las entidades holding y, principalmente, la matriz del grupo en la medida en que no realice una actividad empresarial propia, se considerarán, por lo general, entidades financieras por lo que valorarán sus acciones, participaciones y préstamos según lo previsto en el apartado 2 del mismo precepto, según el cual *“el factor activos de una entidad financiera incluirá el 10 % del valor de los activos financieros, excluidas las participaciones y las acciones propias. Los activos financieros se incluirán en el factor activos del miembro del grupo en cuyos libros figurasen anotados en el momento en que se incorporó al grupo.”*

El último inciso de esta regla no es del todo claro, si bien, en nuestra opinión, vendría a significar que, en tanto, esos activos no salgan del grupo, se computan en el factor de activos que era su titular en el momento de su incorporación al grupo, de lo que se desprende que los cambios de titularidad dentro del grupo de este tipo de activos no comportan la alteración del factor activos de la entidad que era su titular originario en el momento de incorporarse al grupo.

---

<sup>652</sup> DO L 177 de 30.6.2006, p.1

Hay que señalar, por último, que las existencias no se consideran activo inmovilizado, por lo que las empresas cuyo principal activo esté compuesto por existencias, como las constructoras o las inmobiliarias en lo que se refiere a inmuebles destinados a la venta, no van a imputarse cantidad alguna como resultado de la aplicación de este factor.

## **6.2 Asignación de activos**

Al respecto, el artículo 93 establece:

*“1. Los activos se incluirán en el factor activos de su propietario económico. Si no es posible identificar al propietario económico, los activos se incluirán en el factor activos del propietario legal.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, si el propietario económico no hace uso efectivo de un activo, este se incluirá en el factor del miembro del grupo que lo utilice de manera efectiva. Sin embargo, esta norma se aplicará únicamente a los activos que representen más del 5 % del valor fiscal de todos los elementos del inmovilizado material del miembro del grupo que haga uso efectivo de los mismos.*

*3. Excepto en el caso de arrendamientos financieros entre miembros de un grupo, los activos que sean objeto de arrendamiento financiero se incluirán en el factor activos del miembro del grupo que sea el arrendador o el arrendatario de los activos. Se procederá de la misma forma con los activos arrendados.”*

Mediante este precepto se pretende que el factor activos se asigne al miembro del grupo que realmente lo utiliza al objeto de que refleje su contribución en la base imponible del grupo, si bien como esta circunstancia puede no ser sencilla de apreciar establece una prelación de criterios para determinar a qué entidad del grupo debe asignarse

Es importante, no obstante, señalar que estas opciones sólo se plantean para determinar la asignación de un activo a entidades del mismo grupo que, de una forma o de otra, están en relación con tal activo. De ahí que, a nuestro juicio, si una entidad del grupo es la propietaria legal de un activo y otra entidad, que no es del grupo, lo utiliza de manera efectiva, el activo solo se puede asignar a su propietario legal y no a la entidad ajena al grupo aunque lo utiliza de manera efectiva.

El apartado 3 de este mismo precepto corrobora esta interpretación cuando dice que, excepto en el caso de arrendamientos financieros entre miembros de un grupo, los activos que sean objeto de arrendamiento financiero se incluirán en el factor activos del miembro del grupo que sea el arrendador o el arrendatario de los activos. Se procederá de la misma forma con los activos arrendados. Por tanto, hemos de entender que, con carácter general, las cuestiones específicas que suscita la asignación de activos sólo se plantean cuando se intenta determinar la entidad del grupo a la que resulta más adecuado asignar dicho factor. Resulta lógico, por ello, entender que un activo no puede asignarse a más de una entidad del mismo grupo y, en lo que se refiere a las entidades que no están incluidas en el grupo, la cuestión de la asignación de activos no se plantea porque están fuera del régimen BICCIS.

Si resultase que una entidad miembro de un grupo es la propietaria económica de un activo y otra entidad, miembro de un grupo distinto, es la propietaria legal, el activo se asignaría, en nuestra opinión, tanto una a como otra entidad.

De todas formas, según se indica en el artículo 93.2, la asignación del activo al miembro del grupo que lo utilice de manera efectiva solo se aplica a los activos que representen más del 5% del valor fiscal de todos los elementos del inmovilizado material del miembro del grupo que haga uso efectivo de los mismos.

### **6.3 Valoración**

De conformidad con lo previsto en el artículo 94:

*“1. Los terrenos y otros elementos del inmovilizado material no amortizables se valorarán por su coste original.*

*2. Los elementos del inmovilizado material amortizables individualmente se valorarán por la media de su valor fiscal al inicio y al cierre del ejercicio fiscal.*

*Cuando, como resultado de una o varias operaciones intragrupo, un elemento del inmovilizado material amortizable individualmente se incluya en el factor activos de un miembro del grupo durante un periodo inferior a un ejercicio fiscal, el valor a considerar se calculará teniendo en cuenta el número de meses completos.*

*3. El grupo de activos se valorará por la media de su valor fiscal al inicio y al cierre del ejercicio fiscal.*

*4. Cuando el arrendador o el arrendatario financiero de un activo no sea su propietario económico, valorará los activos objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero multiplicando por ocho el importe anual neto a pagar por el arrendamiento o el arrendamiento financiero, minorado en los posibles importes a recibir en concepto de subarrendamiento o de subarrendamiento financiero.*

*Cuando el miembro de un grupo arriende o ceda en arrendamiento financiero un activo del que no sea propietario económico, valorará estos activos multiplicando por ocho el importe anual neto del arrendamiento o del arrendamiento financiero.*

*5. Cuando, a raíz de una transferencia intragrupo en el mismo ejercicio fiscal o en el ejercicio anterior, un miembro del grupo venda un activo a una entidad ajena al grupo, este activo se incluirá en el factor activos del miembro del grupo que haya realizado la transferencia durante el periodo comprendido entre la transferencia intragrupo y la venta fuera del grupo. Esta norma no se aplicará cuando los miembros del grupo en cuestión demuestren que la transferencia intragrupo se ha realizado por motivos comerciales legítimos.”*

Este precepto viene a establecer que el valor de los activos, salvo que se apliquen reglas especiales, viene dado por su valor fiscal, si bien ya hemos hecho algún comentario en

cuanto a que, en nuestra opinión, sería preferible hacer referencia al valor fiscal, en lugar de a la media del valor fiscal. Es importante tener en cuenta que el valor fiscal no tiene que coincidir con el valor contable de esos activos, lo que parece que habría simplificado su aplicación, pues las amortizaciones son distintas en la BICCCIS que en contabilidad, por los tipos y periodos de amortización, según veíamos en un capítulo anterior y, sobre todo, en el caso de los activos en régimen de pool, en los cuales, dada su rápida amortización, su valor fiscal será muy bajo y nulo a partir del cuarto año en el que tales activos estarán totalmente amortizados.

Por ello, se van a introducir discriminaciones entre las empresas, ya que las empresas cuyo inmovilizado esté compuesto, mayoritariamente, por activos en régimen de pool, van a tributar mucho menos que aquellas que tengan activos de otra naturaleza. También se ven afectadas las entidades que han adquirido activos en fecha reciente, cuyo valor será considerablemente superior al de aquellas que tienen activos más antiguos. Esto es importante, sobre todo, en el caso de los edificios, cuyo valor no se ve necesariamente alterado por el paso del tiempo, pues depende, en buena parte, de su ubicación,

No obstante lo anterior, es preciso reconocer que una valoración a mercado del inmovilizado al cierre del ejercicio, a efectos de aplicar este factor, sería muy complicada y una nueva fuente de problemas, pues requeriría de una valoración anual de todos los activos por un tercero independiente y complicaría en exceso la determinación de la entidad obligada al pago del impuesto.

En cuanto al valor de los activos en régimen de arrendamiento o arrendamiento financiero, ya se trate del arrendador o del arrendatario, siempre que no sea su propietario económico, se determina multiplicando por 8 el importe anual neto de la renta, si bien en el caso del arrendatario, si hubiera subarriendo, se minora en los posibles importes a percibir en concepto de arrendamiento o arrendamiento financiero. Entendemos que esta regla se refiere al supuesto en que el subarrendador o subarrendatario es también miembro del mismo grupo pues, si no fuera así, no parece que tenga sentido minorar el valor del activo en el importe de la renta a percibir por el arrendatario.

Por último, el apartado 5 del artículo 94 contiene una cláusula de salvaguarda para el caso que, como consecuencia de una transferencia intragrupo realizada en el mismo ejercicio fiscal o en el precedente, un miembro del grupo venda a un tercero un activo adquirido previamente a una entidad del grupo, en cuyo caso el activo se computará en el factor de activos del primer titular del mismo antes de la transferencia intragrupo.

Se trata de evitar que mediante una transmisión dentro del grupo, cuyos resultados habrán sido eliminados de la base imponible, el activo llegue a quedar sin computar en el factor de activos del titular originario. Al igual que en otros supuestos, la cláusula no se aplica si se demuestra que la operación intragrupo la operación se ha realizado por motivos comerciales legítimos. Parece razonable exigir una motivación económica válida en la transacción interna, por cuanto que la norma está pensando que se ha podido realizar para evitar la inclusión del activo en el factor de la entidad del grupo que

transmitió a otra entidad del grupo el activo que esta última habría de transmitir a un tercero. No obstante, no estaría de más analizar la motivación de la operación en su conjunto pues si una operación se realiza por etapas, la valoración de la misma debe realizarse a la vista del resultado conjunto. Aún con todo a la transmisión al tercero no le podría ser aplicable la regla que comentamos sino, solo, en su caso, la cláusula general antiabuso del artículo 80.

## **7. El factor ventas**

El factor ventas es un factor de peso que, sin embargo, puede hacer que la recaudación del Impuesto sobre Sociedades del grupo recaiga sobre las entidades operativas del grupo pues deja fuera de su cómputo las rentas pasivas y los resultados de la venta de inmovilizado. De otra parte, al establecer la localización de las ventas en destino, introduce un nuevo elemento de distorsión a la hora de determinar la contribución de las sociedades operativas, cuyos resultados podrían ser, en nuestra opinión, absolutamente dispares y carentes de justificación con la contribución a la base imponible de cada una de estas sociedades.

### **7.1 Composición del factor ventas**

Según lo previsto en el artículo 95:

*“1. El factor ventas consistirá en el total de ventas de un miembro del grupo (incluidos los establecimientos permanentes que se considere que existen en virtud del artículo 70, apartado 2, párrafo segundo), como numerador, y el total de ventas del grupo, como denominador.*

*2. Por «ventas» se entenderá el producto de todas las ventas de bienes y las prestaciones de servicios, una vez aplicados los eventuales descuentos y bonificaciones, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido ni otros impuestos y derechos. No se incluirán en el factor ventas los ingresos exentos ni los intereses, cánones o productos de la transmisión de inmovilizado, salvo que se trate de ingresos obtenidos en el ejercicio ordinario de la actividad comercial o empresarial. Tampoco se incluirán las ventas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas en el interior del grupo.*

*3. Las ventas se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22.”*

De acuerdo con este último precepto, las ventas, al igual que el resto de operaciones que se integran en la base imponible, se valoran en función de la contraprestación monetaria de la operación o su valor de mercado, cuando la contraprestación sea íntegra o parcialmente no monetaria. Además, se valoran en euros a lo largo del ejercicio fiscal o se convierten a euros el último día del ejercicio aplicando el tipo de cambio medio anual correspondiente al año natural de que se trate publicado por el Banco Central Europeo,

salvo que se trate de un sujeto pasivo individual o que todos los miembros del grupo estén situados en un Estado miembro que no haya adoptado el euro.

Es interesante advertir que, en principio, solo se computan como ventas las rentas de la actividad empresarial y no las denominadas rentas pasivas, dividendos, intereses, cánones o rentas extraordinarias procedentes de la transmisión del inmovilizado, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de una actividad empresarial.

Esto resulta lógico, en nuestra opinión, en cuanto a las rentas exentas pues no parece razonable que, si se encuentran exentas, se atribuya a su titular la obligación de pago del impuesto que resulte de su inclusión en el factor de ventas y, por tanto, determine la distribución de la base imponible. En cuanto a los intereses y cánones, pensamos que se deberían incluir como ventas en la medida en que se incluyen en la base imponible, si bien ello chocaría con la distribución de las retenciones soportadas por el pagador de las mismas entre los miembros del grupo en función de los factores que les resulten aplicables. Por tanto, a la vista de lo previsto en el artículo 76.2, no resulta posible imputar estas rentas como ventas a su perceptor, en cuanto que se le obligaría a pagar el impuesto que resultara de este y otros factores y, sin embargo, las retenciones soportadas se distribuirían entre los miembros del grupo.

A la vista de que los dividendos no se incluyen entre las ventas y tampoco las otras rentas pasivas, parece que las entidades que sean la matriz del grupo, en la medida en que no tengan otro tipo de rentas, aplicarían el régimen de entidades financieras y, puesto que su personal será reducido, sólo les resultará aplicable el factor de activos, compuesto por el 10% de sus activos financieros, excluidas las acciones propias, y el factor ventas, en muy escasa medida si, como entendemos, no se incluyen a estos efectos los ingresos por dividendos, por encontrarse exentos.

El apartado 3 del artículo 96 desvirtúa, sin embargo, esta apreciación ya que literalmente dice: *“Cuando se incluyan en el factor ventas, los ingresos exentos y los intereses, dividendos y cánones, así como el producto de la transmisión de activos se atribuirán al beneficiario.”* De ello se infiere que, en el caso de las entidades financieras, a tenor de lo previsto en el artículo 98.3, en su factor de ventas se incluye el 10% de todos los ingresos financieros que obtengan, estén o no exentos. Por tanto y, aunque en nuestra opinión, los ingresos exentos no deberían conducir a una tributación en sede de su perceptor, de la conexión de los referidos preceptos se deduce que, sólo en el caso de las entidades financieras, sí se computarán.

Al respecto, hay que tener en cuenta que, como en el caso de las matrices de grupos, sus principales ingresos provienen de la percepción de dividendos, la posibilidad de que por la aplicación de este factor lleguen las matrices de los grupos a efectuar algún ingreso en el Estado de su residencia es muy reducida pues, la percepción de tales dividendos está sujeta a la aprobación por la matriz por lo que, logicamente, puede situar el abono de dividendos en los ejercicios en los que el grupo tenga una base imponible más reducida, por lo que no parece que esta regla vaya a comportar una tributación efectiva. Además, en el caso de dividendos intragrupo, pensamos que se tienen que



eliminar en consolidación, por lo que los ingresos por dividendos estarían referidos a los dividendos satisfechos por entidades ajenas al grupo BICCIS.

De esta forma, las matrices de los grupos BICCIS contribuirían en su Estado de residencia, si bien con una cantidad que suponemos será muy reducida, pues los factores de la fórmula les resultarán aplicables en muy escasa medida por lo que acabamos de comentar.

En este contexto, pensamos que a la Administración del Estado de residencia de la matriz se le va a exigir un esfuerzo muy grande para los resultados que obtenga pues, la mayor parte de los resultados que la regularización de un grupo BICCIS pudiera arrojar, serían para los Estados de las sociedades filiales, ya que la aplicación de la fórmula está dirigida fundamentalmente a ellos. No obstante, sobre esta cuestión volveremos al tratar el capítulo de los Procedimientos tributarios.

## **7.2 Asignación de las ventas**

Lo primero que llama la atención es el título del artículo 96 que, en lugar de denominarse, como los preceptos análogos de los restantes factores, “Asignación de ventas”, se denomina, directamente, “Ventas en destino”, lo que implica que, a juicio de los servicios de la Comisión, no cabe otra posibilidad de asignar las ventas que no sea la de su adscripción al Estado de destino de las mismas.

Al respecto, el artículo 96 establece lo siguiente:

*“1. Las ventas de bienes se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro de destino de un envío o transporte de bienes dirigido a la persona que los haya adquirido. Si no es posible identificar este lugar, las ventas de bienes se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro de la última ubicación identificable de los bienes.*

*2. Las prestaciones de servicios se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que tenga lugar materialmente la prestación de los servicios.*

*3. Cuando se incluyan en el factor ventas, los ingresos exentos y los intereses, dividendos y cánones, así como el producto de la transmisión de activos se atribuirán al beneficiario.*

*4. Si en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios no está situado ningún miembro del grupo, o si los bienes se entregan o los servicios se prestan en un tercer país, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.*

*5. Si en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios está situado más de un miembro del grupo, las ventas se incluirán en el*

*factor ventas de todos los miembros del grupo situados en ese Estado miembro proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.*

En nuestra opinión, nos resulta inexplicable la elección del criterio de destino como elemento definitorio de la atribución del factor ventas. La redacción del apartado primero de este precepto revela las dificultades que la aplicación de este criterio puede representar y, más aun si cabe, dentro de la Unión Europea en lo que resulta más evidente de su integración la Unión Aduanera, cuyas bondades nadie discute.

El apartado 2 avala lo anterior. La determinación del lugar de prestación material o efectiva de los servicios es una utopía en la situación actual de desmaterialización de bienes y servicios por su carácter intangible, pensemos en todos los servicios que se prestan por redes de telefonía o telemáticamente o sin cables.

Lo único sencillo de determinar es el lugar de producción de las mercancías o el lugar de prestación de los bienes y servicios sin perjuicio de que, tanto en un caso como en otro, haya que establecer reglas convencionales para determinar cuál es el lugar de puesta a disposición de las mercancías o de prestación de los servicios.

Por ello, pensamos que lo mejor sería aplicar los mismos criterios que en el IVA como hacen, en un marco que guarda alguna similitud, aunque difiere sustancialmente, como luego veremos, el Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra.

El apartado 3, anteriormente comentado, introduce un nuevo desequilibrio al que también nos hemos referido. ¿Cómo es posible que se atribuyan al beneficiario de los intereses y cánones tales ingresos y, sin embargo, los impuestos soportados como consecuencia de las retenciones practicadas en el pago de los mismos se atribuyan a los restantes miembros del grupo en proporción a su participación?

Los apartados cuarto y quinto revelan nuevas inconsistencias en la configuración del criterio de destino como medio para la asignación de este factor.

En efecto, cuando el lugar de entrega de las ventas está situado en un tercer país o en un Estado en el que no reside ningún miembro del grupo, las ventas se atribuyen a todos los miembros del grupo de manera proporcional a sus factores de mano de obra y activos. Desde luego, la atribución de los factores que no es, en modo alguno, una cuestión menor, pues determina la contribución efectiva de cada uno de los miembros del grupo por el Impuesto sobre Sociedades se encuentra absolutamente desligada del beneficio y de la base imponible de cada uno de los miembros, pues se van a repartir tales ventas entre entidades miembros del grupo que no hayan realizado ni un solo gasto o acción a favor de estas ventas.

Otro tanto se desprende de lo previsto en el apartado 5, cuando en el Estado miembro donde se entregan las ventas está situado más de un miembro del grupo, este factor se asigna de manera proporcional a los restantes factores entre todos los miembros del grupo que residan en dicho país. Pensemos, por ejemplo, en un grupo muy diversificado, que realiza tanto actividades de fabricación como de suministro de energía eléctrica, las

ventas que se localicen en ese Estado, sin intervención alguna de unas u otras entidades se van a distribuir entre todas ellas de manera proporcional.

En definitiva, este factor que parece sencillo en su configuración inicial presenta unas dificultades de aplicación grandísimas y el resultado que de dicha aplicación se pudiera derivar estaría absolutamente injustificado. Y es que, como indicábamos al principio, y HELLERSTEIN<sup>653</sup> señala con claridad, no es lo mismo distribuir la renta obtenida por una entidad entre las distintas jurisdicciones de un mismo Estado, como se hace en Estados Unidos, en las provincias canadienses y en los cantones suizos, que distribuir la base imponible del grupo entre los distintos miembros, en la forma en que hemos visto sucede con la fórmula de distribución de la BICCIS.

De ahí que, aún cuando en dichos Estados y territorios se apliquen factores similares, el resultado de su aplicación puede diferir considerablemente puesto que cumplen funciones muy distintas: en el régimen estadounidense, los factores atribuyen la base objeto de gravamen a una jurisdicción; en el régimen de la BICCIS, se atribuye una porción de la base imponible del grupo a cada uno de sus miembros.

## **8. Regímenes especiales**

Como la aplicación de los factores puede suscitar muchas desigualdades, pues no todas las actividades requieren de esos factores para su puesta marcha, la Propuesta establece unas disposiciones especiales para determinados tipos de entidades en la idea de que los factores previstos en el artículo 86 no reflejan debidamente determinadas actividades.

Así, se prevén reglas especiales para las entidades financieras, las empresas de seguros, las ventas de petróleo y gas y el transporte marítimo, por vías navegables interiores y el transporte aéreo en los artículos 98 a 101, respectivamente.

Las especialidades de las entidades financieras y de las dedicadas al transporte marítimo, aéreo y fluvial ya han sido comentadas anteriormente, por lo que en este apartado vamos a hacer referencia únicamente a las especialidades de las empresas de seguros y de petróleo y gas.

Previamente, hemos de advertir que las reglas establecidas en el capítulo XVI pueden ser desarrolladas por la Comisión según se establece en el artículo 97 del siguiente tenor: *“La Comisión podrá adoptar actos por los que se establezcan las normas de aplicación relativas al cálculo de los factores mano de obra, activos y ventas, la asignación de asalariados y salarios, activos y ventas a cada uno de sus factores respectivos, y la valoración de activos. Estos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 131, apartado 2.”*

---

<sup>653</sup> W., HELLERSTEIN, "Tax Planning under the CCCTB's Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 13, pp. 221 a 224

El citado precepto remite al procedimiento de comitología previsto en el Reglamento (UE) nº 182/2011<sup>654</sup> y, en particular, al artículo 5 del referido Reglamento.<sup>655</sup>

En cuanto a las empresas de seguros, el artículo 99 establece:

*“1. Por «empresas de seguros» se entenderán las empresas autorizadas a operar en los Estados miembros de conformidad con la Directiva 73/239/CEE, para las actividades de seguro no de vida, con la Directiva 2002/83, para los seguros de vida, y con la Directiva 2005/68/CE, para el reaseguro.*

*2. El factor activos de las empresas de seguros incluirá el 10 % del valor de los activos financieros, a tenor de lo dispuesto en el artículo 98, apartado 2.*

*3. El factor ventas de las empresas de seguros incluirá un 10 % de todas las primas imputadas al ejercicio, netas de reaseguro, el rendimiento asignado de las inversiones transferido de la cuenta no técnica, otros ingresos técnicos, netos de reaseguro, y los ingresos de inversiones y comisiones, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido ni otros impuestos y derechos. A efectos del artículo 96, apartado 2, los servicios de seguros se considerarán prestados en el Estado miembro del titular de la póliza. Las demás ventas se atribuirán a todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.”*

Al respecto, observamos que su estructura es similar a la prevista, en el artículo 98 para las entidades financieras, siendo de destacar que, tanto en uno como en otro caso, en lo que al cómputo del factor ventas se refiere, se toman en consideración solo el 10% de los ingresos habituales o propios de la actividad financiera o aseguradora.

En cuanto a la localización de las operaciones de seguros, la norma se inclina por su localización, en lo que a los seguros se refiere, en el Estado miembro del titular de la póliza. En caso de las pólizas cuyos titulares residan en Estados terceros o en Estados en los que no haya ningún miembro del grupo, así como en los restantes ingresos, las ventas se atribuirán a todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Finalmente, en lo que a las actividades de petróleo y gas, el artículo 100 establece lo siguiente:

*“No obstante lo dispuesto en el artículo 96, apartados 1, 2 y 3, las ventas de un miembro del grupo cuya principal actividad se desarrolle en el sector de la prospección o de la producción de petróleo o de gas se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se extraiga o se produzca el petróleo o el gas.*

---

<sup>654</sup> DO L 55 de 28.2.2011, p. 13

<sup>655</sup> Sobre el procedimiento de Comitología en la Propuesta véase R., LYAL, "Comitology", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 47 a 62.

*No obstante lo dispuesto en el artículo 96, apartados 4 y 5, si ningún miembro del grupo está situado en el Estado miembro de prospección o producción de petróleo o de gas, o si la prospección o la producción tiene lugar en un tercer país en el que el miembro del grupo que las lleva a cabo no posee un establecimiento permanente, las ventas se atribuirán a ese miembro del grupo.”*

El precepto se incluye por localizar el factor ventas de las entidades destinadas a esta actividad en el Estado miembro en que se realice la extracción de petróleo o de gas, si bien, si como sucederá en buena parte de los casos, la prospección o la producción se realizan en un tercer país o en un Estado miembro en el que ninguno de las entidades del grupo se encuentre situada, las ventas se atribuirán al miembro del que realiza la prospección o producción de petróleo o gas, lo que implica invertir la regla general de asignación de las ventas aunque, en nuestra opinión, de forma justificada pues con el esfuerzo y coste económico que conlleva la realización de tales actividades no parece lógico asignar la cuota resultante de la base imponible entre todos los miembros en la misma proporción en que se encuentren los restantes factores.

Solo cuando la prospección o producción se realice en un Estado miembro distinto del de la entidad que realiza la actividad, se atribuirá a las entidades del grupo residentes en dicho Estado miembro la parte que les corresponda de acuerdo con las reglas antes descritas.

Todo ello resulta lógico dentro del ilógico que comporta la fórmula de distribución, pues si nos imaginamos un grupo muy diversificado en el que alguno o algunos de sus miembros realizan las actividades antes descritas y otros realizan actividades de otra índole, como la norma no establece ninguna excepción por la regla antes descrita, tanto a las entidades productoras como al resto se les atribuirían los resultados derivados de la aplicación de la fórmula en la que se repartiría la base imponible del grupo que puede estar compuesta tanto por las bases imponibles de las entidades dedicadas a la actividad de prospección o producción de petróleo y gas, como por las del resto de entidades del grupo dedicadas a actividades de otra naturaleza.

## **9. Elementos deducibles de la cuota parte y determinación de la deuda tributaria**

Una vez que a cada uno de los miembros del grupo que haya obtenido en el ejercicio bases imponibles positivas se les ha asignado el resultado derivado de la aplicación de la fórmula en base a los factores antes descritos, podemos decir, empleando los términos del artículo 102, que se ha determinado la cuota parte de cada uno de los miembros del grupo.

No se prevé ningún procedimiento de notificación al miembro del grupo, ni se especifica quién es la entidad que debe realizar esos cálculos y aplicar la fórmula. En nuestra opinión, aunque parece que la fórmula la debería aplicar cada entidad miembro del grupo, pues ella es la que conoce mejor que nadie sus propios factores, en la medida en que hay que repartir una base imponible del grupo y el resultado de la aplicación de la fórmula

en las entidades que la tienen que aplicar tiene que coincidir al céntimo con la suma de todas las cuotas imputadas, pensamos que solo es posible llegar a ese resultado si las entidades miembros comunican, de forma provisional, a la matriz del grupo y ésta comprueba que la suma de la aplicación de los factores coincide con la BICCIIS. Solo entonces, la matriz hará algún ajuste o planteará la revisión de alguna de las aplicaciones y, cuando todo cuadre, comunicará a las entidades miembros los resultados de la distribución a nivel de cada una de las entidades del grupo.

En definitiva, el procedimiento pudiera ser lento y complejo pues, como hemos visto no es nada sencillo. Además, el resultado de la distribución tiene que poder ser examinado por las Autoridades competentes de cada Estado miembro, ya que la cantidad a recaudar por las entidades del grupo residentes en dicho país viene dado por el resultado de la aplicación de la fórmula y, según hemos visto, el artículo 86 les habilita para solicitar que se aplique un método alternativo si considera que el resultado de la distribución no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo. Nuevamente vemos aquí un olvido de la naturaleza del Impuesto al que la base imponible se refiere, el Impuesto sobre Sociedades, que grava el beneficio obtenido por las personas jurídicas y no el volumen de actividad de las mismas.

Una vez determinada la cuota parte de cada miembro del grupo, el artículo 102 establece la posibilidad de deducir de la misma los siguientes elementos:

- “a) las pérdidas no compensadas en que incurra un sujeto pasivo antes de incorporarse al régimen previsto en la presente Directiva, de conformidad con el artículo 64;*
- b) las pérdidas no compensadas en que se incurra a nivel de grupo, de conformidad con el artículo 64 en relación con el artículo 66, letra b), y el artículo 71;*
- c) los importes relativos a la transmisión de inmovilizado, de conformidad con el artículo 61, los ingresos y gastos derivados de contratos a largo plazo, de conformidad con el artículo 62 y los gastos futuros, de conformidad con el artículo 63;*
- d) en el caso de las empresas de seguros, las provisiones técnicas optativas a que se refiere el artículo 30, letra c);*
- e) los impuestos enumerados en el anexo III cuando la normativa nacional contemple una deducción.”*

En relación a estos conceptos, podemos clasificarlos en dos grupos:

- Los derivados de la aplicación de la Propuesta
- Los derivados de la aplicación de la normativa nacional del sujeto pasivo miembro del grupo.

Al primer grupo pertenecen los conceptos contemplados en las letras a), b) y c), aunque los contemplados en la letra c), si bien surgen por la aplicación de la Propuesta, tienen su

origen en el régimen que venían aplicando antes de la entrada en el grupo los miembros del mismo.

Al segundo grupo pertenecen determinados gastos que, por ser propios de los Estados miembros, la Propuesta considera que, aunque es lógico que sean deducidos, deben ser con cargo a la cuota de cada Estado miembro y no con cargo a la base imponible del grupo. Es esta una peculiaridad del régimen consolidación propuesto en el que se determina una base imponible del grupo si bien, en lo que a determinados gastos se refiere, se considera que sólo pueden ser deducidos a costa de cada uno de la cuota que corresponda al Estado miembro de la entidad que los satisface.

Esto es lógico desde el punto de vista económico, en la medida en que unos Estados no tienen por qué sufragar gastos que son ingreso de otros, caso de los impuestos del anexo III, o que se han establecido de forma facultativa para reforzar la solvencia de sus propios sistemas, como ocurre con las provisiones de las entidades aseguradoras a las que se refiere la letra d). Desde este punto de vista, habría que hacer un análisis de otros muchos gastos, en la medida en que no todos los Estados tienen impuestas las mismas obligaciones. Así, hay varios Estados que exigen cuantiosos gastos por razones medioambientales o sanitarias mientras que, en otros, que no tienen esas exigencias, tales gastos son menores.

Además, mientras que, en unos Estados miembros, los impuestos locales y otras cargas tributarias no son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como señalan SPENGEL, ORTMANN-BABEL, ZINN y MATENAER<sup>656</sup>, en otros, estos impuestos sí se pueden deducir de la base del Impuesto sobre Sociedades.

Con esta filosofía se trataría, en definitiva, de que aquellos Estados que tienen unos mayores requerimientos los deduzcan de la cuota parte que les corresponda ya que, de otra forma, el resultado de esas políticas, se estaría trasladando a los Estados de los restantes miembros que, se verían indirectamente afectados por las mismas, sin participar en ellas.

Ahora bien, estos argumentos se podrían predicar de numerosos gastos y no solo de los que menciona la Propuesta por lo que, como todos los gastos incurridos por las entidades acogidas a la misma, en la medida en que tengan relación con la actividad o con la obtención de renta, son deducibles, resulta que los resultados derivados de la aplicación de las legislaciones de los diferentes Estados miembros, que reflejan su forma concreta de entender la política, se estarían trasladando al resto de los Estados miembros que, por este procedimiento, verían minoradas sus respectivas cuotas tributarias sin que en sus respectivos territorios se hayan implantado o les beneficien en alguna manera a sus residentes.

La Propuesta no llega a tanto, si bien sí sienta el principio de que determinados gastos, que tienen por causa los supuestos previstos en las letras d) y e), solo puedan ser deducidos de la cuota parte del miembro del grupo que los satisfaga.

---

<sup>656</sup> Op cit p. 208

En lo que a España respecta, el anexo III menciona como impuestos no deducibles en virtud de lo previsto en el artículo 14, si bien deducibles de la cuota parte como consecuencia de lo previsto en el artículo 102, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el recargo sobre el IBI y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De lo expuesto resultaría que el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la Tasa de Basuras u otros impuestos locales serían deducibles sin ningún problema, pues la no deducibilidad deriva, exclusivamente, de su mención en el Anexo III.

De ahí que pensamos que no es en absoluto acertada la elección que ha hecho el Estado español al proponer que esos impuestos no sean deducibles, cuando otros Estados no han incluido impuestos similares en el referido anexo III. Ello es debido a que no se han entendido bien las circunstancias en base a las cuales un impuesto debería ser incluido o no en el mencionado anexo. Parece que fuera una facultad de los Estados miembros decidir que impuestos quieren sufragar a su costa y cuales no.

Si examinamos los impuestos que Francia ha incluido a este fin, observamos que son los impuestos cuya cuota se calcula tomando por referencia la cuota del impuesto sobre Sociedades, por lo que operarían a modo de recargos sobre ese impuesto, lo cual hace que esta inclusión esté justificada. Otro tanto parece que ha hecho Alemania que tiene un sistema similar de impuestos locales que operan a modo de recargos sobre el Impuesto sobre Sociedades. Portugal, en cambio, no ha incluido impuesto alguno en el anexo, pese a que también tiene recargos similares. Tampoco Estonia, Letonia y Lituania han considerado que no tienen establecido ningún impuesto que no pueda ser deducido de la propia BICCIS.

Reino Unido, por su parte, ha considerado no deducibles de la BICCIS, además del denominado *“National Non-Domestic Rates from Businesses”* el denominado *“Capital Levies”*.

En definitiva, sería bueno establecer unos principios comunes al respecto, en lugar de que cada Estado decide lo que quiere o no asumir a su costa teniendo en cuenta que esta decisión no solo le concierne a sí mismo, sino que también afecta a los demás Estados.

En nuestra opinión, recomendaríamos que el Estado español, en la medida en que, actualmente, no tiene recargos sobre el Impuesto sobre Sociedades<sup>657</sup>, no incluya impuesto alguno en el anexo III pues, además, de que le perjudica, perjudicaría a las empresas españolas que se acojan a la BICCIS, en cuanto que solo los impuestos mencionados en el referido anexo tienen limitada su deducción, sin que ello le reporte utilidad alguna.

Finalmente, hay que indicar que, de conformidad con lo previsto en el artículo 103: *“La deuda tributaria de cada miembro de un grupo será el importe resultante de aplicar el tipo*

---

<sup>657</sup> Si estuviera vigente la exacción cameral, debería haberla incluido.



*impositivo nacional a la cuota parte ajustada con arreglo al artículo 102, minorado en las deducciones previstas en el artículo 76.”*

Estas deducciones son las relativas a las retenciones soportadas en la fuente, las cuales, siempre que no recaigan sobre rentas exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, letras c), d) o e), podrán ser deducidas de la cuota parte de cada uno de los miembros del grupo. A estos efectos, hay que recordar que estas deducciones se reparten entre los Estados miembros en la misma forma que resulte de la aplicación de la fórmula del artículo 86, debiéndose calcular la deducción por separado cada Estado miembro o tercer país, así como para cada tipo de renta, sin que pueda exceder del tipo del Impuesto sobre Sociedades del sujeto pasivo o del Estado miembro en que esté situado el establecimiento permanente.

Finalmente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 103, *“la deuda tributaria de cada miembro de un grupo será el importe resultante de aplicar el tipo impositivo nacional a la cuota parte ajustada con arreglo al artículo 102, minorado en las deducciones previstas en el artículo 76.”*

Resulta paradójico este precepto que atribuye a los Estados miembros la capacidad de gravar con sus propios tipos de gravamen una base imponible que, muy posiblemente, no se haya generado por el sujeto pasivo obligado al pago, si bien surge de la aplicación de la Propuesta y de la opción que el sujeto pasivo ha realizado al elegir la tributación en régimen BICIS.

La aplicación de los tipos impositivos nacionales puede dar lugar a importantes distorsiones en la localización de los factores para situarlos allí donde los tipos impositivos sean más bajos, de ahí que aunque la finalidad de la norma sea la de conseguir, por esta vía, una armonización de los tipos impositivos nacionales, resulta evidente que, en tanto esa armonización no se produzca, las posibilidades de planificación fiscal serán muy elevadas.

## **10. Régimen aplicable en España a los grupos fiscales que operan en el País Vasco y Navarra**

### **10.1 Reglas generales de los Regímenes forales de Concerto y Convenio**

Resulta interesante, a efectos de nuestro estudio, comparar el régimen de la Propuesta con el aplicable en España en virtud de lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo<sup>658</sup>, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra<sup>659</sup>, ya que, tanto en una como en otra norma legal se regula el régimen aplicable a los grupos fiscales que operan en Territorio Común y en Territorio Foral y se establecen reglas específicas para la localización de las operaciones realizadas en unos u otros territorios. A estos efectos, aún

---

<sup>658</sup> BOE de 25.09.2002, si bien con diversas modificaciones posteriores

<sup>659</sup> BOE de 27.12.1990, con diversas modificaciones posteriores

cuando nos refiramos, para simplificar, solo a los correspondientes preceptos del Concierto Económico con el País Vasco, hemos de tener en cuenta que los preceptos contenidos en el Convenio con Navarra son similares. También hemos de precisar las reglas de distribución de competencias entre unos y otros territorios ya que son esenciales para determinar la normativa aplicable y también la Administración competente para la gestión del Impuesto sobre Sociedades.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, sustituye el anterior Concierto aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por cuanto que la duración del mismo estaba limitada en el tiempo hasta el 31 de diciembre de 2001.

Tanto el Concierto como el Convenio vigentes tienen carácter indefinido si bien prevén su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal así como a los nuevos tributos que se creen. Al respecto, se prevé:

*“Dos. En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento.”*

En cuanto a los principios generales que presiden estas disposiciones aparecen contemplados en el artículo 2, desarrollando el artículo 3 el principio de “armonización fiscal” y el artículo 4 el principio de colaboración.

El artículo 2 define los principios que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos han de seguir en la configuración del sistema tributario foral en los siguientes términos:

*“Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:*

*Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

*Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.*

*Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.*

*Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.*

*Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.*

*En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.”*

Asimismo, se establece que sus normas se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

Por su parte, el principio de armonización fiscal recogido en el artículo 3 determina los criterios que deben presidir, desde esa perspectiva armonizadora, la elaboración de la normativa tributaria por los Territorios Históricos en la siguiente forma:

*“Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:*

*a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*

*b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*

*c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.*

*d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.”*

Finalmente, el principio de colaboración aparece configurado en el artículo 4 manifestado en diferentes aspectos.

Así, en primer lugar, se establece la obligación, tanto para las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, como de la Administración del Estado, de comunicar, con la debida antelación, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

Para ello, en el artículo 63 del Concierto se crea la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, integrada por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

A dicha Comisión se le atribuye, entre otras, la función de evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.

A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado uno del artículo 4 del Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en

ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esa Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.

En segundo lugar, el artículo 4 previene, como forma de articular el principio de colaboración, que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Por último, y como mecanismo para facilitar la gestión, inspección y recaudación de los tributos se contempla el intercambio de información tributaria.

## **10.2 Distribución de competencias en el Impuesto sobre Sociedades**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del Concierto, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, correspondiendo la exacción, gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos a las respectivas Diputaciones Forales.

A estos efectos, el Impuesto sobre Sociedades se configura como un impuesto concertado de normativa autónoma. Resulta, por ello, esencial determinar la normativa aplicable, es decir, la normativa que ha de regir las relaciones entre los sujetos pasivos y la Hacienda Pública, lo que tiene gran trascendencia, por cuanto que las Diputaciones Forales del País Vasco tienen competencia para dictar sus propias normas tributarias. Asimismo, hay que determinar la Administración competente para la exacción del impuesto, en la que se presentarán las correspondientes declaraciones, solicitudes de devoluciones y se efectuarán los ingresos que procedan.

Al efecto, el artículo 14.1 previene que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, este principio general se matiza en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo y del lugar de realización de tales operaciones.

Así, para los sujetos pasivos, cuyo domicilio fiscal radique en el País Vasco, y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, habiendo realizado en territorio común el 75 por 100 ó más de ese volumen de operaciones, aplicarán en el ejercicio siguiente a aquél en que tales condiciones se reúnan, la normativa Derecho común. Esta regla ya existía en el anterior Concierto, si bien se modifica la referencia a la realización en territorio común del 75% ó más del volumen de operaciones, a cuyos efectos se computan las operaciones realizadas en el

ejercicio precedente, de suerte que la normativa aplicable quede fijada desde el inicio del ejercicio en que se aplica.

A la inversa, y aun cuando el domicilio fiscal de los sujetos pasivos radique en territorio común, si su volumen de operaciones en el ejercicio precedente hubiera excedido de 7 millones de euros y la totalidad de tales operaciones se hubiera realizado en el País Vasco, dichos sujetos pasivos aplicarán la normativa autónoma.

Al respecto, hay que indicar que esta regla constituye una innovación del Concierto de 2002 y posibilita que se aplique la normativa foral a sociedades cuyo domicilio radique en territorio de Derecho común, siempre que en el ejercicio precedente hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio foral y el volumen de las mismas fuera superior a siete millones de euros. Se trata de una norma cautelar con la finalidad de evitar que la fijación del domicilio fiscal no se corresponda con la del lugar de realización efectiva de las operaciones.

En el caso de que el ejercicio de referencia fuera inferior al año, el volumen de operaciones a considerar será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Asimismo y, según se determina en el apartado 4 del artículo 14:

*“En el supuesto de inicio de la actividad, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.”*

El volumen de operaciones se determina en la misma forma que, a los efectos del I.V.A., de tal suerte que resulte aplicable la misma normativa, común o foral, en ambos impuestos.

Así, el apartado 2 del artículo 14 determina que:

*“Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.*

*Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

Las reglas contenidas en el artículo 15 determinan la Administración competente para la gestión y recaudación del Impuesto, distinguiendo, al efecto dos supuestos:

- a) Tributación exclusiva a las Diputaciones Forales del País Vasco.

- b) Tributación a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

De acuerdo con lo expuesto, hay entidades que tributan exclusivamente al País Vasco y Entidades que tributan a ambas Administraciones.

Tributar a una u otra Administración o a ambas, significa venir obligado con la Administración a la que se tributa a cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas de la realización del hecho imponible. Por ejemplo, una entidad que tribute a ambas Administraciones vendrá obligada a ingresar en cada Administración, según proceda, la parte del impuesto que le corresponda, así como a presentar a ambas Administraciones las declaraciones correspondientes.

Tributan en el País Vasco las siguientes sociedades:

- a) Las que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.
- b) Las que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Por su parte, los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo 16.

El criterio del domicilio fiscal es esencial para determinar la tributación a una u otra Administración en aquellas empresas cuyo volumen de operaciones sea inferior a siete millones de euros. A estos efectos, se tiene en cuenta el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior si bien, evidentemente, el porcentaje de tributación a cada Administración se determina en función de las operaciones realizadas durante el período impositivo.

La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo 16 y se expresa en porcentaje redondeado con dos decimales.

En forma esquemática se presenta, a continuación, un cuadro que contempla diversos supuestos para determinar la normativa aplicable y la Administración competente para la exacción.

OPERACIONES			DOMICILIO FISCAL			
EJERCICIO ANTERIOR			PAÍS VASCO (P.V.)		TERRITORIO COMÚN (T.C.)	
Volumen operaciones euros	Lugar de realización de las operaciones					
			Tributación	Normativa	Tributación	Normativa
≤ 7.000.000	Indiferente		País Vasco	País Vasco	Estado	Estado
> 7.000.000	País Vasco: 100%		País Vasco	País Vasco	País Vasco	País Vasco
> 7.000.000	Territorio Común: 100%		Estado	Estado	Estado	Estado
>7.000.000	Ambos (T.C. P.V.) y	Operaciones en territorio común inferiores al 75% del total de operaciones	Conjunta	País Vasco	Conjunta	Estado
>7.000.000	Ambos (T.C. P.V.) y	Operaciones en territorio común mayores o iguales al 75% del total de operaciones	Conjunta	Estado	Conjunta	Estado

### 10.3 Lugar de realización de las operaciones

Cuando las empresas tienen un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros resulta fundamental determinar el lugar de realización del total de sus operaciones (no sólo de las que excedan de dicho importe) ya que en función de dicho lugar tributarán a las Diputaciones Forales del País Vasco, a la Administración del Estado, o a ambas Administraciones, en función de la proporción que resulte del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

Por ejemplo, una empresa, con un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros que realice el 40 por 100 de sus operaciones en territorio vasco y el 60 por 100 en territorio común, tributará a la Administración del País Vasco, en la proporción del 40 por 100, y a la Administración del Estado en el 60 por 100 restante.

Ahora bien es importante destacar que, así como en los casos en que las empresas tributan en exclusiva a una Administración por ser su volumen de operaciones inferior a 7 millones, se toma a estos efectos el volumen de operaciones del ejercicio anterior, la proporción de tributación a cada Administración se determina, en el supuesto de Entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, en función de las operaciones realizadas en el ejercicio de que se trate.

Desde la reforma de 1990 las reglas para tributar a una u otra Administración o a ambas son análogas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades, con lo cual los criterios a seguir son idénticos en uno y otro caso. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 14 del Concierto al indicar que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación del impuesto sobre el Valor Añadido.

Habida cuenta de que el volumen de operaciones se determina por referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, las cuales, a su vez, se definen por referencia a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, hay que advertir que no todos los ingresos que una sociedad obtenga durante el ejercicio determinarán el volumen de operaciones realizado en el mismo. Particular interés tiene este supuesto en el caso de Entidades que realicen operaciones exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el de las sociedades holding, que perciben exclusivamente ingresos por rendimientos de capital, principalmente, los dividendos correspondientes a su participación en las sociedades filiales.

Ambos supuestos difieren radicalmente. En el primer caso, operaciones exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, hay que tener en cuenta que por efecto mismo del juego de la exención se trata de operaciones definidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo cual se aplicarán las reglas del lugar de realización de tales operaciones, en igual forma que se aplicarían si se tratara de operaciones sujetas, dado que en ambos casos se trata de operaciones definidas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Distinto es, sin embargo, el caso de los dividendos y otros ingresos financieros en el cual la entidad que percibe tales ingresos no realiza ninguna operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En tal hipótesis, se aplicará la regla prevista en el apartado E) del artículo 16, de tal suerte que las entidades que no realicen operaciones contempladas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido tributarán al País Vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.



Determinar el lugar de realización de las operaciones resulta fundamental, para determinar la Administración competente para la exacción del impuesto y, en su caso, la aplicación de la normativa correspondiente.

Con carácter previo hay que advertir que las reglas propias del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan la localización de las operaciones sujetas al IVA en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, de acuerdo con lo allí contemplado.

Cuando en virtud de dichas reglas procede localizar en España las operaciones realizadas o cuando la operación se realiza íntegramente en territorio español es cuando procede aplicar las reglas propias del Concuerdo o del Convenio, que son distintas de las reglas de localización del IVA y que sirven a los solos efectos de localizar en territorio común o foral las operaciones que han sido localizadas en el territorio nacional de acuerdo con las reglas propias del IVA o cuando se trate de operaciones íntegramente realizadas en España. Queremos advertir, por ello, que las reglas del Concuerdo y del Convenio son reglas de localización interna que se aplican después de que las operaciones en cuestión hayan sido localizadas de acuerdo con la normativa armonizada europea.

#### A) Entregas de bienes:

Se consideran realizadas en el País Vasco las siguientes entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciar la expedición o el transporte. Esta regla tiene las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

2º. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3º. Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

En síntesis, podemos decir que, en cuanto a los bienes muebles corporales, se establece una regla general para su localización: se atenderá al lugar desde el que se realice la puesta a disposición del adquirente, si bien en el caso de que los bienes requieran ser transportados para su puesta a disposición, se atenderá al lugar en que se encuentren los bienes antes de iniciarse la expedición o el transporte.

Como excepción a la regla general anterior, en las entregas de bienes transformados por quien efectúa la entrega se atiende al lugar en el que se realice el último proceso de transformación.

Al respecto, hay que destacar aquí que ya no se menciona a los bienes fabricados, sino que se alude solamente a los bienes transformados como concepto general que engloba al de fabricación.

Con carácter general, hay que señalar que la puesta a disposición determina el traslado de los riesgos al comprador.

Por último, y también como excepción a la regla general, en las entregas de elementos industriales fabricados en territorio común, la entrega se considerará realizada en dicho territorio si el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

#### B) Prestaciones de servicios:

La regla general es que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el País Vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

Ahora bien, de la regla anterior se exceptúan las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, cuando dichos bienes no radiquen en el País Vasco. En tales casos, dichas prestaciones se entenderán realizadas, obviamente, en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles a los que se refieren.

También se exceptúan de la regla general de localización de las prestaciones de servicios, las operaciones de seguro y capitalización, las cuales se localizarán de acuerdo con las reglas generales de concertación del Impuesto sobre Primas de Seguros, contempladas en el artículo 32, en cuya virtud el servicio se entenderá prestado en territorio vasco cuando la localización del riesgo o del compromiso tenga lugar en dicho territorio.

#### C) Reglas específicas:

Se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones que, a continuación, se indican cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco:

1º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3º Los arrendamientos de medios de transporte.

También, por imperativo del apartado E del artículo 16, se localizan en sede del domicilio fiscal del sujeto pasivo, las operaciones que no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. (Por ejemplo: los dividendos procedentes de las filiales).

D) Operaciones realizadas en el extranjero:

Las operaciones que, de acuerdo con los criterios descritos, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones que se realicen en territorio común y foral. Así, si una empresa realiza el territorio de Derecho Común el 30 por 100 de sus operaciones, en territorio del País Vasco, otro 30 por 100 y el extranjero un 40 por 100, las operaciones realizadas en el extranjero se atribuirán en un 50 por 100 a la Administración del Estado y en el otro 50 por 100 a la Administración del País Vasco.

A estos efectos, se consideran operaciones realizadas en el extranjero, las realizadas desde establecimientos permanentes en el extranjero o incluso desde centros que no tengan esta consideración, siempre que determinen la puesta a disposición en el extranjero y la expedición o transporte de las mercancías de inicie también desde allí.

#### **10.4 Gestión e inspección del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 18 del Concierto, las entidades que tributen a ambas Administraciones aplicarán las siguientes reglas:

*“Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.*

*Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.*

*Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.”*

Lo dispuesto en el apartado tercero resulta de especial importancia, ya que con arreglo al juego de las normas aplicables en materia de pagos y retenciones a cuenta, pudiera resultar que hubiera que ingresar en una Administración y solicitar la devolución de los pagos a cuenta efectuados en otra, supuesto en el cual ha de operarse frente a cada Administración como corresponda, no pudiendo el sujeto pasivo proceder a la compensación de unas y otras partidas, dado que se trata de deudas que no son compensables entre sí.

En cuanto a la competencia para efectuar la Inspección del Impuesto sobre Sociedades se atribuye a los órganos de la Administración tributaria, común o foral, cuya normativa resulte aplicable en virtud de lo previsto en el artículo 14.

Así, la inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado. Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

A estos efectos, se previene que las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración que, de acuerdo con lo anteriormente indicado, resulte competente, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

También se prevé que si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

El apartado tres de este precepto dispone, sin embargo, que lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Por último, las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

## **10.5 Régimen tributario de los grupos fiscales**

Hasta la aprobación del Concierto de 2002, a los grupos mixtos, es decir, aquéllos con empresas que en régimen de tributación individual les fuera de aplicación normativa estatal y foral, les era de aplicación la normativa común, si bien se contemplaba la posibilidad de excluir del grupo a las entidades dependientes sujetas a normativa común, a fin de formar un grupo homogéneo de normativa foral. La actual redacción del precepto establece la separación de los grupos fiscales, en forales y comunes, de manera que ya no existe la posibilidad de que tribute en régimen de consolidación fiscal un grupo mixto.

A estos efectos, se establece con carácter obligatorio la exclusión del grupo de las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

En consecuencia, en la actualidad, sólo caben dos tipos de grupos:

- Los grupos de régimen común, es decir, aquéllos en los que la sociedad dominante y todas las sociedades dependientes tributan en el régimen individual de acuerdo con la normativa del Estado, sin perjuicio de que la gestión corresponda a ambas Administraciones en función de la proporción de operaciones realizada en cada territorio, y
- Los grupos de régimen foral, que son aquéllos en los que la sociedad dominante y todas las sociedades dependientes tributan en el régimen individual de acuerdo con las normas forales.

En consecuencia, de los grupos de régimen común hay que excluir a las sociedades que apliquen normativa foral, las cuales sólo podrán, en su caso, quedar incluidas en grupos de régimen foral. Lo mismo ocurre con los grupos forales, en los que no se puede incluir a sociedades sujetas a Derecho común.

En cuanto a la tributación del Grupo se prevé que el grupo fiscal tribute a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio. A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intragrupo que procedan.

Finalmente, y en lo que se refiere a las obligaciones formales y de declaración se contemplan, asimismo, las siguientes reglas, de forma que:

- Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere el Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.
- Por su parte, y con independencia de lo anterior, la sociedad dominante, cuando el grupo tribute a ambas Administraciones en función de su volumen de operaciones, presentará a cada una de ellas, la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales competentes por razón del territorio, los estados contables consolidados del grupo fiscal.

En cuanto a la inspección de los grupos fiscales, se aplican las reglas del artículo 19, si bien dada la limitación de la composición de los grupos en función de la normativa aplicable a las sociedades que los componen, resultará competente la Inspección de la Administración correspondiente a la normativa que resulte aplicable al Grupo, sin perjuicio de la obligación que incumbe a los órganos de la inspección actuante de comunicar los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas,

cuando, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones.

## 11. Conclusiones

Lo expuesto pone de relieve que en nuestro ordenamiento existen procedimientos para distribuir la base imponible de los grupos fiscales entre dos o más Administraciones tributarias diferentes<sup>660</sup> y ello se hace mediante la aplicación de una serie de criterios precisos que atienden al lugar de la puesta a disposición para los bienes muebles corporales, salvo que se trate de bienes transformados o de elementos industriales, se trate de entregas realizadas por productores de energía eléctrica y radiquen en territorio vasco o navarro los centros productores de la misma, o al lugar de situación de los bienes inmuebles. En cuanto a las prestaciones de servicios. Se atiende al lugar de su prestación, salvo que se trate de servicios relativos a bienes inmuebles.

No obstante, las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de productos naturales no sometidos a transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas; los servicios de transporte y los arrendamientos de transporte se entienden realizados en territorio vasco o navarro cuando el sujeto pasivo que realice tales entregas o preste tales servicios tenga su domicilio fiscal en territorio vasco o navarro.

No se aplican factores de capital o trabajo, sino que se reparte el beneficio obtenido en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio para lo cual se arbitran unas reglas de localización que pretenden localizar la entrega del bien o la prestación del servicio lo más cerca posible del productor en caso de bienes transformados, o del consumidor, en caso de bienes de consumo o del lugar de prestación de los servicios, salvo los casos que, como hemos visto, se localizan en sede del domicilio fiscal del prestador de los servicios que específicamente se indican.

En todo caso, estas operaciones de localización se realizan teniendo en cuenta que el volumen de operaciones se define de la misma forma que en el IVA, sin perjuicio de que las operaciones exentas o no sujetas al IVA se localicen en sede del domicilio fiscal.

También es importante señalar que como el grupo fiscal, ya sea un grupo de

Territorio común o foral, es único, lo único que se consigue es distribuir la base imponible entre las Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

En nuestra opinión, aunque este sistema es más sencillo y coherente que el de distribuir la base imponible del grupo entre sus miembros en base a una serie de factores que suponen unas nuevas herramientas de planificación, adicionales a las que ya, de por sí, proporciona la determinación de la BICIS, no podemos tampoco olvidar que en una situación como la actual en la que hay una deslocalización generalizada, de entidades,

---

<sup>660</sup> Es muy frecuente que los grandes grupos fiscales nacionales operen tanto en territorio común como en los territorios forales del País Vasco y Navarra.

sedes sociales, actividades que hasta entonces se realizaban por una misma entidad, la apreciación de unas reglas en alguna forma objetivas supondría un freno a esta deslocalización y pudiera conducir a un sistema tributario más justo.

También hay que tener en cuenta que los estudios de la Comisión consideran que con la aplicación de la fórmula de reparto se produciría una armonización a la baja de los tipos del Impuesto sobre Sociedades por lo que, aún cuando en nuestra opinión, la distribución del Impuesto por medio de la aplicación de la fórmula de reparto, que no figura entre los objetivos de la Propuesta, no es del todo necesaria en el contexto de la Propuesta, sí puede tener, en cambio, otros efectos beneficiosos desde el punto de vista económico. Según F. DOMÍNGUEZ BARRERO y J. LÓPEZ LABORDA<sup>661</sup> el nuevo sistema imputaría menos precios de transferencia a los países con baja tributación que se ven beneficiados por el sistema de transferencia de beneficios y beneficiaría a los países donde se localiza la actividad económica.

Según un estudio realizado por los autores antes mencionados sobre una muestra de 24 países de la Unión Europea con datos extraídos de la base Amadeus, ejercicios 2001-2007, los autores estiman que España podría verse beneficiada por el nuevo sistema, posiblemente porque la base imponible declarada en España es inferior a la participación del país en la actividad económica real reflejada por el peso de los factores.

Según se indica en el referido trabajo, el régimen BICIS, de aprobarse produciría dos efectos destacados:

- a) Una alteración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los grupos como consecuencia de la consolidación internacional de pérdidas entre las empresas miembros de los mismos.
- b) La redistribución de la base entre los miembros del grupo y, por tanto, entre los Estados miembros, con un criterio distinto del que resulte de la contabilidad separada de cada uno de tales miembros.

Con todo, la mayor parte de los estudios sobre los efectos económicos de la Propuesta prestan especial atención en el impacto económico que se derivaría de la redistribución de rentas que la aplicación de la fórmula de reparto originaría en beneficio, principalmente, de los países con mayor peso en la actividad económica que se verían, por esta forma, compensados por la penalización que sufren por la aplicación del sistema de precios de transferencia que tiende a atraer la tributación de las sociedades allí donde la fiscalidad es más reducida.

La aplicación de la fórmula permitiría hacer frente a esas tensiones cada vez mayores de deslocalización de todo tipo de actividades y entidades, bien por razones económicas pero, con gran frecuencia, sobre todo cuando intervienen entidades vinculadas, por

---

<sup>661</sup> F. DOMÍNGUEZ BARRERO y J. LÓPEZ LABORDA, "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros de la Unión Europea: consecuencias para España", Papeles de Trabajo nº 24/08, I.E.F

razones fiscales. El 68<sup>a</sup> Congreso de IFA, celebrado en Mumbai en octubre de 2014, ha puesto de manifiesto que esta preocupación está presente en todos los países participantes como lo evidencian los temas centrales del Congreso y los diversos seminarios celebrados.

Por tanto, la aplicación de la fórmula de reparto presenta diversos inconvenientes, en cuanto que desliga la tributación del beneficio obtenido por cada una de las entidades del grupo con la entidad a la que se imputan los factores, pero también tiene ventajas ya que supone, en cierta medida, un freno a la deslocalización al basarse en criterios objetivos, que pueden compensar a los Estados con mayor peso en la actividad económica de los efectos negativos de la deslocalización, por lo que pensamos que podría, en el medio y largo plazo, convertirse en una alternativa a los sistemas tradicionales de tributación del Impuesto sobre Sociedades dada la crisis de los conceptos fundamentales de residencia fiscal y establecimiento permanente, como consecuencia de la referida deslocalización y externalización de actividades.

Ahora bien, en tanto la aplicación de la Propuesta sea facultativa, pensamos que su utilidad es bastante dudosa pues, como es lógico suponer, aquellas entidades en las que la aplicación de los factores les suponga ingresar mayores importes que los que les correspondería por el sistema general, no optarán por la misma. De ahí que, en este contexto, la aplicación de la fórmula constituya un elemento más de planificación para atraer contribuyentes relevantes a este nuevo sistema de tributación, sin perjuicio de reconocer que también puede ser un mecanismo para propiciar la armonización a la baja de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la Unión Europea, lo que constituye un nuevo enfoque de este complejo esquema de tributación.

## **CAPÍTULO XIII. EL SISTEMA DE VENTANILLA ÚNICA. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

### **1. Introducción**

Uno de los aspectos más interesantes de la Propuesta es el sistema de ventanilla única que permitiría a las entidades acogidas a la misma tratar las cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades con una única Administración tributaria, lo que supondría<sup>662</sup> una importante ventaja ya que comportaría una reducción de los costes de cumplimiento relacionados con tareas recurrentes en el ámbito fiscal que soportan las empresas y que se estima podría situarse en torno al 7%.

Al respecto, el considerando (23) señala:

*“Resulta oportuno que los grupos de sociedades puedan tratar con una única administración tributaria («autoridad tributaria principal»), que debe ser la del Estado miembro donde tenga establecida su residencia a efectos fiscales la*

---

<sup>662</sup> Según consta en el párrafo undécimo de la Exposición de Motivos de la Propuesta.



*empresa matriz del grupo («sujeto pasivo principal»). Conviene que la presente Directiva fije asimismo normas de procedimiento con vistas a la administración del régimen. Debe prever también un mecanismo de decisión anticipada. Conviene que sea la autoridad tributaria principal la que inicie y coordine las auditorías, aunque también pueda solicitar el inicio de una auditoría la autoridad de cualquier Estado miembro en que tribute un miembro del grupo. La autoridad competente del Estado miembro en que tenga su residencia o esté establecido un miembro del grupo puede impugnar una resolución de la autoridad tributaria principal en relación con la notificación de la opción o con una regularización de la liquidación ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Conviene que la resolución de los litigios que surjan entre los sujetos pasivos y las autoridades tributarias corra a cargo de un órgano administrativo competente para los recursos en primera instancia de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal.”*

Por tanto, teniendo en cuenta que, según lo previsto en el artículo 4 (22), la Autoridad tributaria principal es la autoridad competente del Estado miembro donde el sujeto pasivo principal tenga su residencia o esté situado, en el caso de que se trate de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente, la determinación del sujeto pasivo principal así como el lugar de residencia del mismo supondría también la determinación de la Administración competente, no sólo para tratar con la entidad que reside en el Estado de dicha Administración sino también, por aplicación del principio de ventanilla única, con las demás entidades miembros del grupo.

A estos efectos, conviene tener en cuenta que, en los supuestos contemplados en los apartados b) y d) del artículo 4.6, el sujeto pasivo principal puede ser designado por el grupo de entre los varios posibles. Así, cuando un grupo está compuesto por varias filiales consolidables de una sociedad residente en un tercer país, dicha entidad puede elegir entre las mismas, sin ningún tipo de requisito o condición, la que ha de ser el sujeto pasivo principal; otro tanto ocurre cuando un sujeto pasivo no residente forme un grupo con sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros; dicho sujeto pasivo puede elegir el que el grupo estime pertinente entre esos establecimientos permanentes para ser el sujeto pasivo principal. Al hacerlo así, no nos cabe la menor duda que, entre otras cuestiones, el grupo está eligiendo la Administración con la que va a tratar todas sus cuestiones fiscales y también la Administración que va a ser la competente para la comprobación del conjunto del grupo. Incluso las reclamaciones y recursos que se susciten contra las resoluciones administrativas que se dicten se han de dirimir con arreglo a la legislación del Estado miembro del sujeto pasivo principal.

Esta situación, completamente nueva, supone un verdadero reto para las Administraciones tributarias de la Unión Europea que se van a ver obligadas a gestionar no sólo las cuestiones de procedimiento tributario referidas a las entidades residentes en su territorio sino también las de las restantes entidades del grupo fiscal<sup>663</sup>, además de

---

<sup>663</sup> Al respecto, hay que tener en cuenta que en el grupo fiscal no se incluyen las entidades en las que la dominante ostenta una participación inferior al 75% pero superior al 50%, las cuales, sin embargo, sí estarán incluidas en el grupo

mantener su propio sistema de gestión de los contribuyentes residentes en su territorio, dado que la BICCIS tiene carácter facultativo y, por tanto, coexiste con los sistemas nacionales tributarios de cada uno de los Estados miembros.

Esta circunstancia puede originar desigualdades entre unos y otros contribuyentes, los sujetos a la normativa interna y los acogidos a la BICCIS. En relación con esta cuestión señala A. MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>664</sup> que la regulación de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 15 de la L.G.T es más severa que la incorporada en el artículo 80 de la Propuesta y que ésta u otras circunstancias derivadas de la BICCIS pueden conducir a un trato diferencial injustificado para los contribuyentes nacionales a los que se les aplicaría un régimen más gravoso.

En previsión de las dificultades de todo tipo que, sin duda, se plantearán, la Exposición de Motivos advierte que, para brindar ayuda a las administraciones tributarias de los Estados miembros durante la fase inmediatamente anterior a la implantación de la BICCIS, se ha previsto poner en marcha el programa FISCALIS EU para asistir a los Estados miembros en la gestión y aplicación del nuevo régimen. La armonización de los procedimientos tributarios, inexistente en la actualidad, parece cada vez más necesaria y, si no puede conseguir a través de una normativa procedimental armonizada común, posiblemente la exigencia de unas prácticas comunes de actuación pueda resultar eficaz.

La Propuesta regula los aspectos relativos a su aplicación en el ámbito administrativo en el capítulo XVII, “Administración y Procedimientos” que comprende los artículos 104 a 126, ambos inclusive, en los que regula tanto los aspectos relativos a la notificación de la opción por la aplicación del régimen, como los derivados de la presentación de declaraciones fiscales, el control de las mismas, las comunicaciones entre las autoridades competentes, las auditorías y los recursos contra las mismas.

En nuestra opinión<sup>665</sup>, aunque sea el capítulo más extenso de la Propuesta, esta regulación es claramente insuficiente para una materia tan importante, compleja y novedosa, pues de nada sirve implantar un sistema de ventanilla única si los procedimientos y la forma de actuar de la Administración y de los contribuyentes no están suficientemente regulados. Además, la Propuesta no construye un sistema recaudatorio específico y respeta la arquitectura jurídica en materia de recursos de los Estados miembros. No cabe duda de que estas circunstancias influirán decisivamente a la hora de optar, en su caso, por la aplicación del régimen.

Partiendo de estas premisas, vamos a analizar el contenido del capítulo XVI en torno a los siguientes apartados:

---

mercantil. Por tanto, el sistema de ventanilla única no resultará aplicable en relación con este tipo de entidades, las cuales, sin embargo pueden estar muy relacionadas con las restantes, dada la facilidad para entrar y salir del grupo.

<sup>664</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A, “La propuesta de Directiva de BICCIS: aspectos controvertidos en material gestora”, Carta Tributaria, Monografías, nº 1/2012

<sup>665</sup> C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, “Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Consolidada Común”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 6/2013, p.15

- Notificación de la opción y aspectos derivados de la misma.
- Presentación de declaraciones fiscales y verificación de las mismas.
- Auditorías.
- Colaboración entre las Administraciones tributarias competentes.
- Recursos y reclamaciones

## **2. Ejercicio de la opción**

La regulación de esta materia se encuentra recogida en los artículos 104 a 107, ambos inclusive, en los que se hace referencia a la notificación de la opción, a los efectos que la misma produce, a la información que debe contener y al control y revisión de la misma por la autoridad competente. La Propuesta denomina a la forma en que esta opción ejercita como “notificación”.

### **2.1 Contenido y plazos de la notificación**

Con carácter previo queremos indicar que emplear la palabra “notificación” para definir la comunicación que el sujeto pasivo tiene que realizar para acogerse a la Propuesta no nos parece del todo adecuado, por cuanto que la expresión notificar alude más bien al procedimiento por el que una comunicación se transmite que a la comunicación en sí misma.

En la versión inglesa de la Propuesta se emplea el término “*Notice*”<sup>666</sup> que tanto puede hacer referencia a una expresión como a otra pareciendo más bien que el significado de este término en inglés comprendería, al tiempo, dos conceptos, la noticia que se comunica y el hecho de que el que la recibe se da por notificado de la misma.

En nuestro Derecho una y otra acción, notificación y comunicación, difieren por cuanto que el documento objeto de comunicación debe notificarse por el procedimiento adecuado para que su destinatario pueda tener noticia del mismo. De ahí que, por nuestra parte, sugeriríamos que en la revisión final que se realice de la versión en lengua española se emplee la expresión “comunicación”, pues pensamos que resulta más precisa y ajustada a nuestro ordenamiento que “notificación”. En un sentido distinto, MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>667</sup> preferiría emplear la expresión “solicitud”, teniendo en cuenta la posibilidad de que, según lo previsto en el artículo 107, la misma pueda no ser aceptada.

---

<sup>666</sup> Notificación, reseña, prestar atención, aviso.

<sup>667</sup> A. MONTERO DOMÍNGUEZ, “La Propuesta de BICIS. Problemas en la armonización de los aspectos gestores” Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª. ed) “Desafíos de la Hacienda Pública Española” (2ª Parte): La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera, I.E.F, Doc nº 13/2012, p.198

No obstante, lo anterior pone de relieve que la aplicación de la Propuesta en este punto requeriría de un desarrollo normativo de contenido práctico suficiente por los Estados miembros al hacer la transposición de la Directiva al objeto de definir, con toda precisión, las autoridades competentes en cada caso pues, de no hacerlo así, el cómputo del plazo podría haberse iniciado antes de que la comunicación llegase a manos del órgano administrativo que la tiene que examinar.

Entrando ya en el examen del contenido del artículo 104 , lo primero que hay que tener en cuenta es que los sujetos que reúnan las condiciones establecidas en la Propuesta para aplicar el régimen<sup>668</sup> deben optar por su aplicación en la forma prevista en el citado precepto según el cual:

*“1.El sujeto pasivo individual que opte por el régimen previsto en la presente Directiva lo notificará a la autoridad competente de su Estado miembro de residencia o, en el caso de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente, a la autoridad competente del Estado miembro en que esté situado el establecimiento. Si se trata de un grupo, el sujeto pasivo principal lo notificará, en nombre del grupo, a la autoridad tributaria principal.*

*La notificación se efectuará como mínimo tres meses antes de que se inicie el ejercicio fiscal en el que el sujeto pasivo o el grupo desee empezar a aplicar el régimen.*

*2. La notificación afectará a todos los miembros del grupo. No obstante, las empresas de transporte marítimo sujetas a un régimen tributario especial podrán ser excluidas del grupo.*

*3. La autoridad tributaria principal transmitirá inmediatamente la notificación a las autoridades competentes de todos los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo. Dichas autoridades podrán presentar a la autoridad tributaria principal, en el plazo de un mes tras la transmisión, sus puntos de vista así como cualquier información pertinente acerca de la validez y el alcance de la notificación.”*

En cuanto al plazo para realizar esta comunicación, es el de, como mínimo, tres meses antes de que se inicie el ejercicio fiscal en el que el sujeto pasivo desea aplicar el régimen.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 107.1, si la notificación no es rechazada dentro de los tres meses siguientes a su recepción se considerará aceptada.

Por tanto, de lo expuesto resulta que la comunicación que realice el sujeto pasivo principal afecta a todos los miembros del grupo salvo, en su caso, a las empresas de transporte marítimo especial que podrán ser excluidas del grupo.

---

<sup>668</sup> Según lo previsto en el artículo 6 y en los artículos 54 y 55 de la Propuesta

En este contexto, observamos que el artículo 101 determina que los ingresos, gastos y otros elementos deducibles de un miembro del grupo cuya actividad principal consista en la explotación de buques o aeronaves en el transporte internacional o por vías navegables interiores no se repartirán aplicando la fórmula de reparto sino que se atribuirán a ese miembro del grupo, que quedará excluido del cálculo de la fórmula de reparto.

Por su parte, de lo previsto en el artículo 104, en el que, a diferencia de las empresas dedicadas al transporte marítimo, nada se dice de las dedicadas a la navegación por vías interiores ni al transporte aéreo internacional, se infiere que no quedarán incluidas en dicho régimen.

De ahí que apreciemos cierta contradicción entre uno y otro precepto, ya que de lo previsto en el artículo 101 se desprende que se excluyen los ingresos y gastos de esas actividades a efectos de la fórmula de reparto, si bien del artículo 104 se deduce que las empresas dedicadas a la navegación marítima internacional podrían, en su caso, quedar excluidas de la aplicación del régimen BICCIS y no solo de la aplicación de la fórmula de reparto en lo que respecta a los ingresos y gastos que obtengan en el ejercicio de dicha actividad.

Entendemos que esta exclusión sólo se podría producir por decisión de la Administración competente y no por decisión del sujeto pasivo principal que, por virtud de lo previsto en el artículo 55, está obligado a incluir a todas las entidades que reúnan los requisitos previstos en el capítulo IX. En todo caso, parece necesaria una mayor precisión sobre los supuestos en los que la Administración puede fundamentar su decisión, si bien sobre esta cuestión volveremos más adelante al comentar el contenido del artículo 107.

En cuanto a la notificación, es el sujeto pasivo individual, el sujeto pasivo no residente o el sujeto pasivo principal quienes tienen que comunicar su opción por la aplicación del régimen BICCIS a su Estado de residencia, el Estado miembro en el que esté situado el establecimiento permanente y, en el caso, de un grupo a la autoridad tributaria principal.

En este último caso, la autoridad tributaria principal transmitirá inmediatamente<sup>669</sup> la notificación a las autoridades competentes de todos los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo. Las administraciones de esos Estados podrán presentar a la autoridad principal, en el plazo de un mes tras la transmisión, sus puntos de vista así como cualquier información pertinente acerca de la validez y el alcance de la notificación.

En líneas generales, el procedimiento nos parece correcto, aunque impreciso, si bien en ningún caso estamos de acuerdo con que los sujetos pasivos miembros del grupo no tengan que comunicar a la Administración tributaria de su Estado de residencia que van a pasar a ser sujetos del régimen BICCIS, pues no se puede dejar de tener en cuenta que, hasta que este régimen se aplique, el sujeto pasivo sigue estando sujeto a su normativa nacional y como tal tiene que informar a su Administración fiscal de las vicisitudes que le afectan y ninguna tan importante, a nuestro juicio, como la relativa a dejar de ser un

---

<sup>669</sup> Sobre el alcance de la expresión "inmediatamente" surgen serias dudas, como señala A. MONTERO DOMÍNGUEZ, op cit, p.198, en cuanto que no se establece plazo alguno para ello.

obligado tributario nacional por el Impuesto sobre Sociedades para pasar a ser un obligado del régimen BICIS.

Otra cuestión de interés es la relativa a los informes que pueden emitir las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo distintos del sujeto pasivo principal. Para ello, tienen un plazo de un mes a contar desde la transmisión de la notificación por la autoridad principal al resto de las autoridades competentes. Dos aspectos nos llaman la atención en este punto. De una parte, lo precario del plazo, un mes, otorgado a las autoridades competentes distintas de la autoridad principal para emitir sus informes; de otra, el contenido y efectos de tales informes.

En lo que se refiere al plazo, hay que poner en relación esta cuestión con lo previsto en el artículo apartado 1 del artículo 104, en el sentido de que la notificación se tiene que efectuar como mínimo tres meses antes de que se inicie el ejercicio fiscal en el que el sujeto pasivo o el grupo desee empezar a aplicar el régimen BICIS, de ahí que los plazos habilitados para el examen de la solicitud formulada por las Administraciones tributarias, resulten muy perentorios, por lo que la valoración de la comunicación recibida se tiene que realizar con gran celeridad y muy posiblemente sin los elementos de juicio suficientes para dar una opinión fundada<sup>670</sup>.

Si nos guiamos por el sentido de la expresión en lengua inglesa, tendríamos que hasta que la comunicación no se reciba por el órgano competente para su examen no empezaría a contar el plazo; ahora bien, como la comunicación tiene que estar aprobada antes de que comience el ejercicio fiscal del nuevo grupo, en el caso de que el sujeto pasivo se atenga estrictamente a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 104, y presente la comunicación justo tres meses antes del inicio del ejercicio fiscal del nuevo grupo BICIS, resultaría que aun cuando no hubiese tenido lugar la recepción de la comunicación por el órgano competente, el nuevo grupo iniciaría su ejercicio fiscal y aplicaría ya el régimen BICIS sin que el ejercicio de la opción por la aplicación de este régimen pueda haber sido valorado por la Administración en el plazo previsto. Ello es debido a que la Propuesta establece un plazo límite de presentación para el sujeto pasivo, que coincide con el inicio del plazo de examen de la notificación por la Administración, sin tener en cuenta que, si se presenta en el último día y dependiendo del lugar de donde se presente, puede tardar en ser recibida por la Administración.

Este inconveniente no puede ser superado por lo previsto en el artículo 119, relativo a comunicaciones telemáticas por cuanto que la posibilidad de presentar declaraciones electrónicas se prevé solo, como es lógico, para los sujetos que ya aplican el régimen y no para aquellos que no están acogidos al mismo.

De ahí que nos inclinemos por recomendar el establecimiento de un plazo mínimo de 6 meses para presentar la comunicación, de forma que se puedan ampliar algo los plazos para que las Administraciones competentes distintas de la principal tengan tiempo para

---

<sup>670</sup> En nuestra opinión, en tales plazos resulta inviable emitir un informe fundado, por lo que la Propuesta pone de manifiesto, de forma indirecta, el escaso valor e importancia que atribuye a la opinión de las restantes Administraciones tributarias competentes en este punto pues es evidente que no van a poder formar opinión fundada alguna en ese plazo.

examinar la situación de las entidades nacionales que se verán afectadas por el nuevo régimen y las repercusiones que ello pueda tener en su práctica interna, ya que grupos fiscales nacionales pueden desaparecer por integrarse en un grupo BICCIS o verse convertidos en grupos menores.

También puede haber actuaciones administrativas en curso, reclamaciones pendientes, ect... que deberían quedar resueltas, en la medida de lo posible, antes de que el sujeto pasivo pase a relacionarse con otra Administración tributaria diferente. No obstante, entendemos que, en ningún caso, el régimen BICCIS dispensa de las obligaciones y derechos que los sujetos pasivos pudieran contraídos previamente con sus respectivas Administraciones nacionales.

Realmente es importante que un obligado tributario nacional deje de serlo para convertirse en obligado tributario de otra Administración europea por efectos de la BICCIS, si bien hemos de tener en cuenta que, en tanto no prescriban todos sus derechos y obligaciones tributarias por el Impuesto sobre Sociedades seguirá siendo obligado tributario de la Administración nacional respecto de esos ejercicios, sin perjuicio de que respecto de otros ejercicios lo sea respecto de otra Administración comunitaria.

En cuanto al alcance y efectos de los informes y puntos de vista que las Administraciones tributarias distintas de la Autoridad tributaria principal puedan hacer llegar a ésta, pensamos que su contenido quedará circunscrito a lo previsto en el artículo 106, es decir, al contenido de la información incluida en la notificación de la opción ya que, como veremos más adelante, el control de la notificación está limitado a la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos en la Propuesta sin que, al respecto, exista discrecionalidad alguna que permita valorar la oportunidad de que determinadas empresas, que pueden ser muy relevantes en el ámbito de su Administración tributaria nacional, pasen a depender de otras Administraciones tributarias distintas por efecto del sistema de ventanilla única<sup>671</sup>.

En este contexto, A. MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>672</sup>, constata que no se establece mecanismo alguno para la formación de criterio por parte de las Autoridades implicadas en cuanto a la aceptación de la notificación/opción y se pregunta si deben adoptarse las decisiones de forma conjunta, por unanimidad o mayoría.

Por nuestra parte, sin embargo, pensamos que como las Administraciones tributarias nacionales, en el estado actual de la Propuesta, se tienen que limitar a examinar el cumplimiento de los requisitos, bastaría con que se incumpliera alguno, en la forma que más adelante examinaremos, para que la solicitud fuera rechazada por lo que no parece necesario, a nuestro juicio, establecer procedimientos colegiados, sin perjuicio de la necesidad de armonizar los procedimientos de valoración del cumplimiento de requisitos

---

<sup>671</sup> Pensemos en un sujeto pasivo que tiene contraídas importantes deudas tributarias con la Administración de su Estado de residencia. Esta circunstancia, en principio, no debería afectar a la decisión de la Administración tributaria principal, por más que resulte lógico tenerla en cuenta, ya que los contribuyentes que se acojan a este régimen deberían tener un grado de cumplimiento aceptable de sus obligaciones tributarias.

<sup>672</sup> Op cit p. 200

y la coordinación de actuaciones. En todo caso, la decisión corresponde a la autoridad competente a la que se presente debidamente la comunicación de la opción.

En cuanto al contenido de la notificación, el artículo 106 establece lo siguiente:

*“La notificación de la opción contendrá la siguiente información:*

- a) la identificación del sujeto pasivo o de los miembros del grupo;*
- b) en el caso de un grupo, la prueba de que se cumplen los criterios establecidos en los artículos 54 y 55;*
- c) la identificación de toda empresa asociada a que se refiere el artículo 78;*
- d) la forma jurídica, sede estatutaria y lugar de gestión efectiva de los sujetos pasivos;*
- e) el ejercicio fiscal aplicable.*

*La Comisión podrá adoptar un acto por el que se establezca el formulario estándar de la notificación de la opción. Este acto de ejecución se adoptará de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 131, apartado 2.”*

Estos contenidos nos parecen adecuados en atención a lo antes indicado, en el sentido de que la autoridad competente se tiene que limitar a comprobar que el sujeto pasivo ha transmitido toda información pertinente, de conformidad con lo previsto en el artículo 106, y que dicha información es correcta.

Ahora bien, en cuanto a la prueba del cumplimiento de los criterios establecidos en los artículos 54 y 55 exigidos para la formación de un grupo, pensamos que en el formulario que, al efecto, apruebe la Comisión deberían indicar de forma precisa la forma de llevar a cabo esta acreditación y que, en nuestra opinión, debería incluir la escritura o documento acreditativo de la constitución de esas entidades, de la evolución de su capital social y de la adquisición de los derechos de voto y participación en el capital social de las mismas. En el caso de la que participación se ostente a través de otra entidad, ya sea residente en la Unión Europea o en un tercer país, se debería aportar también la documentación acreditativa de la constitución de esa entidad, la evolución de su capital social y la forma en la que la entidad dominante del grupo adquirió la participación en dicha entidad y, asimismo, la acreditación, en forma análoga, de la participación que dicha sociedad intermedia ostenta en la filial consolidable.

Una documentación similar se debería aportar en relación con las entidades asociadas pues, en nuestra opinión, si la información suministrada se limita a la mera identificación de estas entidades mediante la consignación de su número de registro y de su domicilio social, no se acredita si tales empresas son entidades asociadas o no por lo que, al menos en los supuestos en los que la relación de asociación se establezca por medio de la participación en los derechos de voto o en el capital social<sup>673</sup>, se debería aportar documentación acreditativa del cumplimiento de estas circunstancias, máxime por

---

<sup>673</sup> El artículo 78.2, apartados a) y b) establece a estos efectos una participación superior al 20% de los derechos de voto o del capital social.



cuanto, como señala VAN EIJSDEN<sup>674</sup>, si la información suministrada es incorrecta pudiera verse afectada por lo previsto en el artículo 107.

Lo anterior pone de relieve que la verificación del cumplimiento de los requisitos para acogerse al régimen es un aspecto esencial del mismo, teniendo en cuenta que de ello depende su buen funcionamiento y que puede afectar de forma sustancial a los ingresos tributarios de los Estados miembros.

## 2.2 Control de la notificación de la opción

Desde este punto de vista, pasamos a examinar los aspectos que pudieran motivar el rechazo de la comunicación. Al efecto, el artículo 107 establece lo siguiente:

*“1. La autoridad competente a la que se presente de manera válida la notificación de la opción examinará si, sobre la base de la información contenida en la misma, el grupo cumple los requisitos de la presente Directiva. Si la notificación no es rechazada dentro de los tres meses siguientes a su recepción, se considerará aceptada.*

*2. Siempre y cuando el sujeto pasivo haya transmitido toda la información pertinente de conformidad con el artículo 106, cualquier constatación ulterior de la existencia de incorrecciones en la lista transmitida de los miembros del grupo no invalidará la notificación de la opción. Se corregirá la notificación y se adoptarán todas las demás medidas necesarias desde el inicio del ejercicio fiscal en que se haya constatado la incorrección. Cuando la información no esté completa, la autoridad tributaria principal, en concertación con las demás autoridades competentes, podrá invalidar la notificación inicial.”*

De este precepto hay que destacar dos aspectos. En primer lugar, que la notificación puede ser aceptada por silencio positivo; por tanto, si la notificación no es objeto de rechazo dentro de los tres meses siguientes a su aceptación, se considera aceptada. Igualmente, hay que advertir que la posibilidad de obtener una resolución expresa favorable tampoco aparece contemplada. En segundo lugar, hay que constatar que tampoco se contempla el rechazo de la notificación de forma expresa en cuanto no se establecen una serie de causas tasadas que comporten el rechazo de la notificación.

En lo que se refiere a la aceptación tácita que, por lo expuesto, será el medio de resolución común, hay que distinguir dos supuestos:

- a) Que la comunicación realizada esté completa pero tenga incorrecciones en la lista de miembros del grupo, en cuyo caso se debe corregir la notificación y adoptar

---

<sup>674</sup> <sup>674</sup> J.A.R VAN EIJSDEN, "The One-Stop-Shop Approach: A Discussion of the Administrative and Procedural Aspects of the CCCTB Draft Directive", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 8, p 135.

las medidas necesarias desde el inicio del ejercicio fiscal en el que se haya constatado la incorrección, no desde el que se hayan producido.

b) Que la comunicación presentada esté incompleta, en cuyo caso, la autoridad principal, de acuerdo con las demás autoridades competentes, podrá invalidar la notificación inicial.

Si, por el contrario, la Administración tributaria principal se pronunciase expresamente sobre la notificación recibida podrían suceder dos cosas:

i. Que la acepte de forma expresa

ii. Que la rechace, como la resolución tácita es positiva, el rechazo sólo se podría realizar de forma expresa, si bien al no establecerse una lista de causas de tasadas que motivan el rechazo, la fundamentación del mismo puede ser problemática.

Como ya hemos indicado, el supuesto de aceptación expresa no aparece explícitamente mencionado y, a nuestro juicio, resulta necesario. La lectura del artículo 107 da pie a pensar que el procedimiento general va a ser la aceptación por silencio, mecanismo con el que estamos en desacuerdo pues la importancia del acogimiento al nuevo régimen y los efectos que esta nueva situación va a producir en el resto de las Administraciones tributarias donde residen los miembros del grupo hace de todo punto recomendable que la Administración tributaria principal dicte un acuerdo en el que incluya de forma expresa a todos y cada uno de los miembros del grupo con sus respectivos domicilios fiscales y números de identificación fiscal, los porcentajes que la matriz ostenta de forma directa e indirecta en tales entidades, así como el ejercicio fiscal del nuevo grupo con la fecha de inicio y fin del régimen salvo que se ejercite la prórroga.

También resulta conveniente que al nuevo grupo se le dé un número de identificación<sup>675</sup> para sus relaciones con las Administraciones tributarias afectadas y que el acuerdo así dictado se comunique al propio sujeto pasivo y a todas las Administraciones tributarias concernidas.

De otra parte, pensamos que, aunque la Propuesta no lo contempla, debería ser posible la aceptación parcial, en el supuesto de que se cumplan los requisitos exigidos respecto de una serie de entidades y no se cumplan respecto de otra u otras. Este supuesto en alguna forma está contemplado en el artículo 107.2 cuando señala que, si el sujeto pasivo principal ha transmitido toda la información pertinente de conformidad con el artículo 106, cualquier constatación ulterior de la existencia de incorrecciones en la lista transmitida de los miembros del grupo no invalidará la notificación de la opción que será corregida y se adoptarán todas las medidas necesarias desde el inicio del ejercicio fiscal en el que se haya constatado la incorrección.

En cuanto a la fundamentación del rechazo de la notificación si la Administración se pronuncia en plazo, no encontramos apenas referencias, solo que la Administración tiene

---

<sup>675</sup> Podría ser CCCTB E 1/2016, de forma que se indicase, primero, que el grupo es un grupo europeo; segundo el país al que corresponde la Administración tributaria principal del mismo, en el ejemplo, España y, a continuación, el número de orden por país y el año de concesión.

que examinar el cumplimiento de los requisitos y que la documentación aportada esté completa.

En cualquier caso, el rechazo de la notificación es susceptible de recurso, según resulta de lo previsto en el artículo 124.1. a). También la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido un miembro del grupo que no esté de acuerdo con una resolución de la autoridad tributaria principal adoptada de conformidad con el artículo 107 podrá impugnar dicha resolución ante los órganos competentes del Estado miembro de la autoridad principal dentro de un plazo de tres meses. Ahora bien ¿cómo hacerlo si nadie ni el sujeto ni la Administración le ha comunicado la resolución de la notificación de forma expresa? ¿Podría una Administración tributaria recurrir la aceptación tácita por silencio de la Administración tributaria principal? Hay que pensar que deberían ser susceptibles de recurso tanto la aceptación como el rechazo, ya se produzcan de forma expresa o tácita.

El rechazo de la notificación nos plantea un importante problema, en comparación con el supuesto de que la notificación fuese aceptada por silencio positivo y es el que se produce cuando, con posterioridad al transcurso del plazo de tres meses, la Administración detecta incorrecciones<sup>676</sup> en la lista de miembros del grupo, en cuyo caso el asunto se resuelve excluyendo del grupo a las entidades en las que se han producido incorrecciones, con lo cual se incumpliría el objetivo de que aunque la opción por la aplicación del régimen es facultativa, la composición del grupo es obligatoria en el sentido de que necesariamente hay que incluir a todas las entidades que reúnan los requisitos legalmente previstos.

En efecto, si la Administración hubiera detectado esas incorrecciones dentro del plazo de tres meses para examinar la notificación, habría tenido que rechazar la aplicación del régimen en tanto dichas incorrecciones no fueran subsanadas, lo que implica que el régimen sólo podría aplicarse cuando se cumplan todos los requisitos al efecto previstos, salvo que se contemple de forma expresa, como antes sugeríamos, la posibilidad de aceptación parcial.

En este sentido, J.A.R VAN EIJSDEN<sup>677</sup> se pregunta ¿qué ocurre si es el sujeto principal el que se retracta y reconoce que se ha equivocado y la información que suministró es incorrecta? ¿Se le podría retirar la aplicación del régimen?

¿Qué ocurre cuando es la relación de entidades asociadas la que está incompleta? ¿Se aplicaría también lo previsto en el artículo 107.2?

Es curioso observar que, aunque la misión principal que incumbe a las autoridades competentes, según el apartado 1 del artículo 107, es la de examinar si el grupo cumple los requisitos de la presente Directiva, de lo previsto en el apartado 2 se infiere que también puede excluirse la aplicación del régimen, esta vez por acuerdo adoptado por

---

<sup>676</sup>La expresión "incorrecciones" no puede ser más confusa ¿a qué tipo de incorrecciones se refiere? ¿es que no pueden ser subsanadas?

<sup>677</sup>Op. cit, p 135.

todas las autoridades competentes, cuando la información suministrada esté incompleta<sup>678</sup>, por lo que habría dos posibles causas de rechazo: que no se cumplan los requisitos, entendemos que bastaría con que no se cumplieran respecto de una sola de las filiales consolidables, o que la información que se aporte no esté completa.

En nuestra opinión, estos aspectos no están del todo bien regulados, pues si no se cumplen los requisitos respecto de unas filiales consolidables, lo lógico sería no incluir a dicha filial en el grupo, en lugar de excluir la aplicación del régimen para el grupo en su conjunto.

Distinto es el caso de que la documentación que se aporte no esté completa, por cuanto que esta circunstancia se debería poder subsanar en tanto en cuanto haya plazo para ello; de no haberlo, podría iniciarse la aplicación del régimen en el ejercicio siguiente a aquel en el que se complete su aportación.

En lo que se refiere a la apreciación del cumplimiento de los requisitos previstos en la Propuesta que las Administraciones competentes tienen que llevar a cabo, pensamos que deberían examinar los siguientes extremos:

- a) Determinación de la composición del grupo con inclusión de todas las filiales consolidables ya sean directas o indirectas, comprobando si respecto de cada una de ellas la matriz tiene más de la mitad de los derechos de voto y más del 75% del capital o del derecho a participar en los beneficios sociales, ya sea de forma directa o indirecta.
- b) En cuanto al tiempo en que hay que tener estas participaciones societarias, si ponemos en conexión lo previsto en el artículo 106 y 107 con lo previsto en el artículo 58.2, pensamos que el sujeto pasivo principal debería tener estas participaciones en el momento mismo en que presenta la notificación, Ahora bien, ¿qué ocurre con las participaciones que haya podido adquirir desde que presenta la comunicación hasta que empieza el ejercicio fiscal del nuevo grupo?

En teoría, podría ir incorporándolas, pues el artículo 58.2 posibilita que los umbrales de tenencia de la participación se cumplan a posteriori. Esto nos lleva a entender que una comunicación sólo se considerará que está incompleta cuando no se hayan incluido los datos de identificación de las entidades miembros del grupo en el momento en el que la comunicación se efectúa<sup>679</sup>, sin perjuicio de la obligación de ir actualizando en todo momento esa información.

---

<sup>678</sup> Para estos supuestos, J.A.R VAN EIJSDEN, op cit, p.132, observa que hay una cierta discrecionalidad administrativa, con lo que estamos totalmente de acuerdo, por cuanto que la apreciación del cumplimiento de los requisitos legales implica, siempre, en sí misma, una cierta discrecionalidad al objeto de valorar su cumplimiento en su justa medida.

<sup>679</sup> De ello se desprendería que, si dentro del plazo de tres meses que transcurre desde que se presenta la notificación hasta que se resuelve por silencio o de forma expresa, el sujeto pasivo adquiere nuevas filiales o disminuye su participación en las que tenía en el momento de la solicitud, no cabe considerar que la comunicación esté incompleta o incorrecta pues en el momento de presentar la notificación no era así. Esto pone de relieve una importante inconsistencia del régimen pues debería ser obligatorio mantener un trato fluido con las Administraciones tributarias afectadas y comunicarles en todo momento las variaciones, altas, bajas y alteraciones en los umbrales de participación que se van produciendo en el grupo.

Curiosamente, no encontramos referencia a esta obligación de comunicación de altas y bajas en el grupo, por lo que cabe entender que solo se llevará a cabo en el contexto de la presentación de declaraciones, según lo previsto en el artículo 110.2.b.

c) Identificación de las sociedades que se encuentren en situación de insolvencia o liquidación.

d) Determinación de todos los establecimientos permanentes en Estados miembros.

Finalmente, hay que señalar que, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 106, la Comisión podrá adoptar un acto por el que se establezca el formulario estándar de la notificación de la opción. Ello implica, en nuestra opinión, que tendrá que definir, en mayor medida, cada uno de los apartados del artículo 106 en los que se indica la documentación a aportar. Especial relieve tiene a estos efectos la forma de realizar la prueba de que se cumplen los criterios establecidos en los artículos 54 y 55. Al respecto, pensamos que debería resultar necesario acreditar la titularidad de las participaciones y la fecha de su adquisición en la forma en que antes hemos apuntado.

En cuanto a la titularidad de las participaciones directas, se podría demostrar por medio de las escrituras o documentos que acrediten la fecha de tales adquisiciones y, en cuanto a las participaciones indirectas, habrá que acreditar la cadena de adquisiciones de las que resulta el porcentaje de participación finalmente ostentado por la matriz del grupo.

Por otra parte, como la aplicación del régimen es facultativa, se deberá aportar documentación acreditativa de los acuerdos adoptados por las Juntas Generales de todas las sociedades a las que se va a aplicar el régimen en los que, asimismo, se haga constar la fecha de inicio del ejercicio social al objeto de poder comprobar, de una parte, que todos los miembros del grupo tienen el mismo ejercicio fiscal y, de otra, que la comunicación se ha presentado al menos tres meses antes del inicio de dicho ejercicio.

Finalmente, como también hemos indicado, pensamos que se debería aportar documentación acreditativa de la adquisición de las participaciones en entidades asociadas, si bien es cierto que el apartado d) del artículo 106 solo exige la identificación de las mismas.

En cuanto al ejercicio fiscal aplicable al grupo, se echa en falta una previsión de que no pueda ser inferior a 12 meses.

## **2.3 Efectos de la aceptación de la opción**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 105:

*“1. Cuando la notificación haya sido aceptada, el sujeto pasivo individual o el grupo, según el caso, aplicará el régimen previsto en la presente Directiva durante cinco ejercicios fiscales. Tras la expiración del periodo de vigencia inicial, el sujeto pasivo individual o el grupo seguirá aplicando el régimen durante periodos sucesivos de tres ejercicios fiscales, salvo que se notifique su renuncia. La notificación de renuncia podrá ser transmitida por el sujeto pasivo a su autoridad*

*competente o, en el caso de un grupo, por el sujeto pasivo principal a la autoridad tributaria principal, dentro de los tres meses anteriores a la expiración del periodo de vigencia inicial o de un periodo subsiguiente.*

*2. La incorporación al grupo de un sujeto pasivo o de un sujeto no pasivo no afectará al periodo de aplicación del régimen por el grupo. Cuando un grupo se una a otro grupo, o dos o más grupos se fusionen, el grupo ampliado seguirá aplicando el régimen hasta la fecha de expiración del periodo de vigencia que sea más tardía, salvo que circunstancias de carácter excepcional aconsejen la aplicación de un periodo más breve.*

*3. Cuando un sujeto pasivo abandone un grupo o el grupo deje de existir, el sujeto o sujetos pasivos seguirán aplicando el régimen durante el tiempo que reste del periodo de vigencia.”*

En consecuencia, la aceptación de la opción comporta la aplicación del régimen BICCS durante un periodo inicial de cinco ejercicios fiscales durante los cuales no se puede renunciar a su aplicación. Podrán entrar o salir entidades del grupo pero el régimen debe continuar en tanto transcurren esos ejercicios que, como antes decíamos, no pueden tener una duración inferior a 12 meses.

Según lo previsto en el inciso final del apartado 1 del artículo 106, la comunicación de la renuncia se deberá efectuar dentro de los tres meses anteriores a la finalización del plazo inicial o, en su caso, de alguno de los periodos subsiguientes.

Si un sujeto pasivo o un sujeto no pasivo se incorporan al régimen, deberán adaptar su ejercicio al del grupo. En nuestra opinión, habría que comunicar esta circunstancia de forma fehaciente a la Administración tributaria del sujeto pasivo principal así como a la del Estado de su residencia pese a que, como ya hemos indicado, no hay constancia de esta obligación, de todo punto lógica, en el texto de la Propuesta.

Si un grupo se une a otro grupo dos o más grupos se fusionen, el grupo ampliado<sup>680</sup> seguirá aplicando el régimen hasta la fecha de expiración del periodo de vigencia que sea más tardía, salvo que circunstancias de carácter excepcional aconsejen la aplicación de un periodo más breve<sup>681</sup>.

Finalmente, lo previsto en el apartado 3 del artículo 105 sólo se entiende, en nuestra opinión, si los sujetos pasivos que subsisten y que no pueden seguir formando un grupo, aunque sea más reducido, continúan aplicando el régimen en cuanto sujetos pasivos individuales durante el tiempo que reste del periodo de vigencia.

---

<sup>680</sup> Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 71 en cuanto a la distribución de las bases imponibles negativas entre sus miembros.

<sup>681</sup> Sobre estas cuestiones véase los epígrafes 13 a 17 del documento de trabajo de la Comisión CCCTB/WP061.

### **3. Presentación de declaraciones fiscales**

#### **3.1 Contenido de la declaración fiscal**

En cuanto al contenido de la declaración, el artículo 110 distingue dos supuestos, la presentación de declaraciones fiscales por los sujetos pasivos individuales y la presentación de declaraciones consolidadas, en cuanto que, como es lógico, la información a suministrar difiere en uno y otro caso. Al respecto, según indica el referido precepto:

*“1. La declaración fiscal de un sujeto pasivo individual deberá contener la siguiente información:*

- a) la identificación del sujeto pasivo;*
- b) el ejercicio fiscal a que se refiere la declaración;*
- c) el cálculo de la base imponible;*
- d) la identificación de toda empresa asociada a que se refiere el artículo 78.*

*2. La declaración fiscal consolidada deberá contener la siguiente información:*

- a) la identificación del sujeto pasivo principal;*
- b) la identificación de todos los miembros del grupo;*
- c) la identificación de toda empresa asociada a que se refiere el artículo 78;*
- d) el ejercicio fiscal a que se refiere la declaración;*
- e) el cálculo de la base imponible de cada miembro del grupo;*
- f) el cálculo de la base imponible consolidada;*
- g) el cálculo de la cuota parte de cada miembro del grupo;*
- h) el cálculo de la deuda tributaria de cada miembro del grupo.”*

Al respecto, lo primero que llama la atención en cuanto a la presentación de declaraciones fiscales por sujetos pasivos individuales, es que contenga solo la determinación de la base imponible y no incluya la determinación de la deuda tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen. Esto se explica, sin embargo, porque los sujetos pasivos individuales aplican el régimen BICIS solo para la determinación de la base imponible por lo que para la determinación de la deuda tributaria tendrán que aplicar el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades vigente en su país de residencia. De lo anterior cabe deducir que en la transposición de la Directiva que los Estados miembros realicen tendrán que incluir, sin duda, esta circunstancia y, posiblemente, algunas otras.

Lo mismo ocurre, en las declaraciones consolidadas, en las que también se aplican los tipos de gravamen vigentes en cada uno de los Estados miembros en los que residen las filiales a las que, por tener resultados positivos y reunir los factores previstos en el capítulo XVI les resulta de aplicación la fórmula de reparto prevista en el artículo 86, si bien en estos casos, como es el sujeto pasivo principal quien resulta obligado a efectuar

los cálculos necesarios para aplicar dicha fórmula, resulta obligado a incluir en la declaración consolidada el cálculo de la deuda tributaria de cada miembro del grupo.

De esta forma, la Administración competente para la regularización de todos los elementos que integran la declaración consolidada sigue siendo la Autoridad tributaria principal y no las otras Administraciones competentes, por lo que los recursos que contra la aplicación de la fórmula de reparto se susciten y, en consecuencia, de la deuda tributaria de cada uno de los miembros del grupo, se sustanciarán ante las instancias y de conformidad con la normativa vigente en el Estado de residencia del sujeto pasivo principal. También tenemos que destacar que el sujeto pasivo principal es el responsable único ante la Administración tributaria principal de la determinación de la deuda tributaria de cada uno de los miembros del grupo, sin perjuicio de que el obligado al pago sea el sujeto pasivo al que dicha deuda le ha sido atribuida, tras la aplicación de la fórmula de reparto, estando obligado a cumplir con esta obligación de pago ante la Administración tributaria del Estado de su residencia por los procedimientos que al efecto se establezcan.

La naturaleza jurídica de la declaración que el miembro del grupo presente ante su Administración tributaria nacional es una cuestión interesante. En nuestra opinión, no puede tener la naturaleza de una declaración tributaria, en cuanto que no es susceptible de recurso ante la Administración a la que se presenta; solo puede ser considerada como una obligación reconocida ante una Administración y objeto de liquidación por otra.

Ahora bien, a la vista de lo previsto en el artículo 115, según el cual: *“La declaración fiscal consolidada y los documentos justificativos presentados por el sujeto pasivo principal se conservarán en una base de datos central a la que tendrán acceso todas las autoridades competentes. La base se actualizará periódicamente con toda la información y documentos nuevos, así como con todas las resoluciones y notificaciones adoptadas por la autoridad tributaria principal”*, cabría pensar, incluso, que las Administraciones tributarias de los Estados miembros de las filiales y otros sujetos pasivos se darán por enteradas del reparto de la deuda del grupo a la vista de los datos que consten en la base de datos central.

No obstante lo anterior, como de la deuda tributaria del grupo hay que deducir, con carácter previo a la aplicación del tipo de gravamen, los elementos mencionados en el artículo 102, la presentación de la declaración tributaria del Impuesto sobre Sociedades de los miembros del grupo resulta necesaria, por lo que también aquí será necesario precisar estos aspectos en la transposición de la Directiva por cada uno de los Estados miembros, siendo éste uno de los aspectos en que los que la regulación de esa declaración tributaria tenga una doble naturaleza, en cuanto que, de una parte, reconoce un derecho de cobro de un Estado miembro por virtud de lo previsto en una Directiva comunitaria y, de otra, posibilita el derecho a practicar determinadas deducciones por un sujeto pasivo al amparo de lo previsto en la referida Directiva y, también, por imposición de la referida Directiva, comporta la aplicación del tipo o tipos impositivos nacionales a la deuda tributaria resultante de un complejo procedimiento de compensación de bases



imponibles entre los miembros del grupo y de la distribución de la base imponible consolidada por el procedimiento de reparto previsto en el artículo 86.

Otra cuestión interesante en este punto es la relativa a los recargos o impuestos complementarios que en algunos Estados miembros se liquidan junto a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades aplicando un porcentaje adicional sobre la base imponible de dicho impuesto. Así, en Alemania, se exige la Contribución de Solidaridad, con un tipo del 5,5% y el Impuesto comercial, al 13,65%, mientras que en Francia se exige la Contribución social adicional al Impuesto sobre Sociedades, al tipo del 3,3%<sup>682</sup>. Pensamos que, en tanto esos impuestos se exijan con arreglo a su normativa propia, no se encontrarán afectados por la Propuesta, si bien esa normativa propia debería ser modificada por cuanto que la base imponible de tales impuestos ya no podrá ser la base imponible determinada por la normativa nacional, sino que, además, será el resultado de la aplicación de una fórmula determinada por normativa comunitaria.

Por su parte, según lo previsto en el artículo 113, *“la Comisión podrá adoptar actos por los que se establezcan normas relativas a la presentación electrónica, al formulario de la declaración fiscal, al formulario de la declaración fiscal consolidada y a los documentos justificativos. Estos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 131, apartado 2.”*

En cualquier caso, pensamos que el contenido de la declaración podrá ser completado por la normativa de los Estados miembros, sobre todo en lo que a las declaraciones de los sujetos pasivos individuales se refiere, al hacer la transposición de la Directiva.

Por nuestra parte, pensamos que las cuentas anuales y los informes de gestión de todas las entidades del grupo así como las cuentas consolidadas deberían ponerse a disposición de la Administración tributaria principal pues, de otra forma, aunque pueda tener acceso a las cuentas del sujeto pasivo principal, acceder a las cuentas de los restantes miembros del grupo puede suponer un tiempo considerable que impida una ágil comprobación de la situación tributaria de los grupos fiscales.

En este contexto, pensamos que el régimen BICCIS debería contener ciertas obligaciones de información para las entidades que lo integran, aunque también es cierto que, como este tipo de obligaciones forman parte del Derecho tributario general, podrían ser exigidas de conformidad con la normativa al respecto prevista en cada uno de los Estados miembros.

### **3.2 Forma de presentación de las declaraciones fiscales**

Con el título de “Presentación de una declaración fiscal” el artículo 109 aborda varias cuestiones de procedimiento relativas a la presentación de esas declaraciones que, de no introducirse modificaciones en la Propuesta, constituiría la única obligación formal a la que los sujetos pasivos del nuevo régimen fiscal resultarían obligados.

---

<sup>682</sup> Datos tomados del “Libro verde sobre la cooperación franco-alemana. Puntos de convergencia en la fiscalidad de las empresas.”

La Propuesta no contiene, sin embargo, ningún precepto dedicado al pago del Impuesto y a la naturaleza de la declaración a presentar lo que implica, como decíamos al principio, que no se establece ninguna disposición relativa al procedimiento recaudatorio, lo que tratándose del pago de los impuestos es una cuestión de absoluta relevancia.

Tampoco se define de forma explícita la obligación material de pago de la deuda tributaria que resulte tras la aplicación de la fórmula de reparto, aunque de lo previsto en el artículo 103 se infiere que una vez determinada la deuda tributaria de cada miembro del grupo, el procedimiento para su liquidación e ingreso es competencia de cada uno de los Estados miembros afectados que, evidentemente, tendrán que regular esta cuestión cuando se haga la transposición de la Directiva a los respectivos ordenamientos internos.

Al respecto, hay que tener en cuenta que en virtud de lo previsto en el artículo 115, la declaración fiscal consolidada estará disponible en la base de datos donde constará el resultado de la distribución de la base imponible y su distribución entre las entidades miembros del grupo, por lo que las autoridades competentes contarán con esa información y podrán obrar en consecuencia en caso de que el sujeto pasivo no presentase la correspondiente declaración en su Estado de residencia.

En lo que a la presentación de las declaraciones consolidadas se refiere, hay que advertir que la Propuesta no pretende armonizar, más allá de lo previsto en el capítulo XVII que estamos analizando, los aspectos de procedimiento tributario tendentes a la naturaleza de las declaraciones fiscales a cuya presentación se refiere el artículo 109. Por ello, como los aspectos del procedimiento tributario no están armonizados, el referido artículo 109 tiene que remitirse, también en este punto, a la normativa de los Estados miembros a la hora de contemplar los efectos de la presentación de estas declaraciones. Al respecto, los apartados 2, 3 y 4 del artículo antes mencionado contienen las siguientes previsiones:

*“2. La declaración se considerará una liquidación de la cuota tributaria de cada miembro del grupo. Cuando la legislación de un Estado miembro disponga que la declaración fiscal tiene la condición jurídica de liquidación tributaria y debe considerarse un instrumento que permite la ejecución de la deuda fiscal, la declaración fiscal consolidada tendrá el mismo efecto para el miembro de un grupo sujeto a gravamen en ese Estado miembro.*

*3. Cuando la declaración fiscal consolidada no tenga la condición jurídica de liquidación tributaria a efectos de ejecutar la deuda fiscal, la autoridad competente de un Estado miembro podrá dirigir al miembro de un grupo que sea residente o esté situado en ese Estado miembro, un instrumento de Derecho nacional que autorice la ejecución en ese Estado. En el instrumento deberán figurar los datos declaración fiscal consolidada relativos al miembro del grupo. Podrán interponerse recursos contra el instrumento únicamente por motivos formales, pero no contra la liquidación subyacente. El procedimiento se regirá por la ley del Estado miembro pertinente.*

*4. Cuando se considere que existe un establecimiento permanente con arreglo al artículo 61, párrafo tercero, el sujeto pasivo principal será responsable de*

*todas las obligaciones procedimentales relacionadas con la imposición de dicho establecimiento permanente.”*

Como vemos, el precepto contempla los dos supuestos posibles, siempre desde la perspectiva del Estado miembro; bien que en dicho Estado rija el sistema de presentación de declaraciones-liquidaciones, tanto para los sujetos pasivos individuales como cuando el grupo sea el sujeto pasivo, o bien que aplique el sistema de liquidaciones administrativas, en cuyo caso el Estado miembro ante el que la declaración se presenta deberá emitir un instrumento cobratorio sobre la base de los datos contenidos en la declaración presentada por el sujeto pasivo en los plazos previstos en su legislación respectiva. En todo caso, como señala BAYONA-GIMÉNEZ<sup>683</sup>, citando el párrafo 20 del documento de trabajo WP061, es el contribuyente quien debe determinar por sí mismo el importe de la deuda tributaria en lugar de facilitar a la Administración la información pertinente para que ésta determine dicha deuda.

Por ello y aun cuando el Derecho Tributario General no se encuentre armonizado a nivel comunitario sí que se establece en la Propuesta que la determinación de la deuda del grupo se realiza en forma unívoca para todas las entidades que lo integran. De esta forma, según se indica en la presentación del trabajo de la Comisión constituida en el IEF para el estudio de la adaptación del Derecho tributario al Comunitario<sup>684</sup>, las normas del Derecho comunitario se aplicarán por las autoridades de los Estados miembros aplicando los procedimientos nacionales del Derecho interno. De ahí que la experiencia demuestre la conveniencia de establecer procedimientos que, asumiendo las garantías del Derecho interno, faciliten la aplicación del Derecho comunitario.

En el artículo 109 esta situación aparece perfectamente asumida; la aplicación de la Directiva se realiza por medio de los procedimientos nacionales de los Estados miembros y éstos deben velar porque se facilite la aplicación del Derecho comunitario y los derechos de los contribuyentes.

En lo que se refiere a los plazos para presentación de las declaraciones fiscales se distinguen dos supuestos:

- a) La presentación de declaraciones de los sujetos pasivos individuales, que se realizará en los plazos previstos en la legislación del Estado miembro en que residan o se encuentre situado el establecimiento permanente y
- b) La presentación de la declaración fiscal consolidada, que deberá presentarse dentro de los nueve meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal. Como se indica en el referido precepto, el sujeto pasivo principal debe presentar esa declaración ante la Autoridad tributaria principal.

---

<sup>683</sup> J.J. BAYONA-GIMÉNEZ, *Tax Audit*, en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pp. 1017 y 1018.

<sup>684</sup> Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho tributario al Comunitario, “La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al ordenamiento comunitario”, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, I.E.F., junio 2011, pp 11

En relación a esta última cuestión, ya hemos comentado anteriormente que de no unificarse las fechas de los ejercicios para los grupos que se acojan a la Propuesta, las Administraciones tributarias podrían ir recibiendo declaraciones a lo largo de todo el año, lo que dificulta la elaboración de formularios de declaración unificados y también la previsión de ingresos de los Estados miembros, sobre todo si no se establece algún precepto que limite la posibilidad de hacer cierres anticipados del ejercicio social del grupo o modificaciones del mismo, en tanto el régimen se aplique.

Si el sujeto pasivo principal no presenta la declaración fiscal consolidada, la autoridad tributaria principal girará, según se prevé en el artículo 112, en el plazo de tres meses, una liquidación basada en estimaciones, teniendo en cuenta la información disponible. El sujeto pasivo principal podrá recurrir dicha liquidación.

Sin duda, esta situación puede ser muy difícil de gestionar en el contexto de un grupo internacional en el que la Administración tributaria principal tendría que hacer estimaciones de la situación tributaria de la matriz del grupo y de cada una de sus filiales y también determinar la consolidación tributaria de las mismas e, incluso, determinar la deuda tributaria correspondiente a cada una de las filiales, tras aplicar la fórmula de reparto. Todo esto parece inviable.

La finalidad de este precepto parece que es de tipo cautelar<sup>685</sup>, es decir, hacer una estimación para que el sujeto pasivo principal tenga que ingresar una cantidad. Por nuestra parte, nos parece mucho más razonable hacer una comprobación y determinar la deuda tributaria de conformidad con los datos de que se disponga, advirtiendo de que la falta de presentación de declaraciones supondrá la pérdida del régimen desde el ejercicio siguiente a aquel en el que esta situación se constate.

No encontramos, sin embargo, prevista esta posibilidad de expulsión o cancelación del régimen por incumplimiento de las obligaciones inherentes al mismo por lo que pudiera darse la paradójica situación de que un grupo no presentara declaraciones durante los cinco ejercicios iniciales y la Administración tributaria principal tuviera que hacer, cada año, estimaciones indirectas de su situación sin que este comportamiento tuviera sanción alguna ni supusiera graves quebrantos para tales sujetos pues no solo no hay previstas sanciones sino que tampoco se hace referencia al pago de intereses de demora.

La única forma de resolver esta situación es, como antes decíamos, entendiendo que en materia sancionadora y de determinación y exigencia de intereses de demora se aplica la normativa del Estado del sujeto pasivo principal lo que, como en su momento expusimos, puede comportar la elección de la normativa aplicable en la materia mediante la determinación del sujeto pasivo principal al que se vincula la Administración tributaria principal y, en consecuencia, la normativa aplicable que será la vigente en el Estado miembro de la Administración tributaria principal.

En relación con esta cuestión, hemos de tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 116:

---

<sup>685</sup> En este sentido indica J.J BAYONA-GIMÉNEZ, op. cit, p.1019, que el importe que se recaude por este concepto tendrá que ser deducido de la liquidación que finalmente se dicte.

*“El sujeto pasivo principal designado de conformidad con el artículo 4, apartado 6, no podrá modificarse posteriormente. No obstante, cuando el sujeto pasivo principal deje de satisfacer los criterios del artículo 4, apartado 6, el grupo deberá designar a un nuevo sujeto pasivo principal.*

*En circunstancias excepcionales, las autoridades tributarias competentes de los Estados miembros en los que residan o tengan un establecimiento permanente los miembros del grupo podrán decidir de común acuerdo, dentro de los seis meses siguientes a la notificación de la opción o de los seis meses siguientes a una reorganización que afecte al sujeto pasivo principal, que un sujeto pasivo distinto del designado por el grupo sea el sujeto pasivo principal.”*

Al respecto, el citado precepto reconoce la posibilidad de designar un nuevo sujeto pasivo principal si el sujeto pasivo principal dejase de reunir los requisitos previstos en el artículo 4.6. Estos requisitos son precisamente los que definen al sujeto pasivo principal de un grupo BICIS y que, por su importancia, conviene transcribir. Así, según el mencionado precepto, el sujeto pasivo principal se define como aquel que se encuentre comprendido en alguno de los apartados a) a d) que se describen a continuación:

*“a) Un sujeto pasivo residente, cuando forme un grupo con sus filiales consolidables, con sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros o con uno o varios establecimientos permanentes de una filial consolidable residente en un tercer país; o*

*b) El sujeto pasivo residente designado por el grupo cuando éste último esté compuesto exclusivamente por dos o más sujetos pasivos residentes que sean filiales consolidables inmediatas de una misma sociedad matriz residente en un tercer país; o*

*c) Un pasivo residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese sujeto pasivo residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios establecimientos permanentes de su matriz; o*

*d) El establecimiento permanente designado por un sujeto pasivo no residente que forme un grupo exclusivamente respecto de sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros.”*

La cuestión principal que suscita el texto del artículo 116 es si el sujeto pasivo principal de un grupo dejase de serlo por cuanto que dejase de reunir las circunstancias contempladas en alguno de los apartados del artículo 4.6 pero hubiera otro miembro del grupo que, a su vez, pudiera cumplir estos requisitos, el grupo podría designar un nuevo sujeto pasivo principal que se convertiría en la cabeza del nuevo grupo continuando en el régimen BICIS en tanto no finalice el plazo de concesión del mismo o de sus sucesivas prórrogas.

Esta circunstancia tiene la ventaja de que conserva los grupos ya constituidos al amparo del régimen en el caso de que surja alguna circunstancia sobrevenida que, de no estar

así previsto, determinaría la extinción del grupo, pues es evidente que, sin sujeto pasivo principal, no puede haber grupo. Pese a lo anterior, constituye, en nuestra opinión, una nueva herramienta de planificación que permite elegir a los accionistas del grupo, sin ningún coste adicional, reemplazar al sujeto pasivo principal por otro distinto cuando les convenga, pues bastaría con decretar su extinción y designar otro y, de esta forma, se también cambiaría la autoridad tributaria principal con la que se está desempeñando el sistema de ventanilla única<sup>686</sup>.

No obstante, hemos de advertir que el segundo párrafo del artículo 116, si bien sólo en circunstancias excepcionales que no se explicitan, concede a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan o tengan un establecimiento permanente los miembros del grupo la posibilidad de oponerse al sujeto pasivo principal designado por el grupo y, de común acuerdo, dentro de los seis meses siguientes a la notificación de la opción o de reorganización que afecte al sujeto pasivo principal existente con anterioridad a la misma, y designar de común acuerdo un sujeto pasivo principal distinto. Al respecto, en el párrafo 25 del apartado V del WP061<sup>687</sup> se contemplaba la posibilidad de que el Consejo, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 5 de la Decisión 1999/468/CE, podría delegar a la Comisión las competencias para establecer reglas más detalladas sobre la forma de adoptar esta decisión, aunque, finalmente, esta posibilidad de delegación no se ha incorporado en la Propuesta.

Tras las noticias aparecidas en prensa y las investigaciones de la Unión Europea sobre el régimen de favor que Luxemburgo ha aplicado a los grupos de sociedades establecidos en dicho país, no nos caben muchas dudas de que parte importante de los sujetos pasivos principales de los grupos BICIS podrían ser sociedades residentes en Luxemburgo, habida cuenta de que la normativa sobre el procedimiento tributario que, en nuestra opinión, comprende intereses de demora y sanciones, aunque sobre éstas últimas volveremos posteriormente por cuanto que la Propuesta no contiene ninguna previsión al respecto, no se encuentra armonizada sin que tampoco se contenga en la Propuesta ninguna previsión sobre regímenes de *rulings*, APAS o de actas con acuerdo por medio de los cuales resolver cuestiones de difícil valoración.

## **4. Regularización de liquidaciones**

### **4.1 Alcance**

Con la expresión “Regularización de liquidaciones” la Propuesta se quiere referir a la posibilidad de que las declaraciones presentadas, bien por los sujetos pasivos individuales o por los sujetos pasivos principales, sean objeto de revisión por la Administración tributaria competente para ello con el resultado de que, si no resultasen

---

<sup>686</sup> No es ningún disparate pensar que, en este contexto, las Administraciones tributarias más exigentes van a ser las que menos contribuyentes BICIS tengan, lo que puede ser, teniendo en cuenta el carácter facultativo del régimen, un descrédito para el funcionamiento del sistema tributario.

<sup>687</sup> Documento de trabajo de la Comisión WP061 “Common Consolidated Corporate Tax Base working group. CCCTB: posible elements of the administrative framework”, reuniones de los días 10,11 y 12 de diciembre de 2007.

ajustadas a lo previsto en la Propuesta, la autoridad tributaria principal podría una liquidación tributaria regularizada la cual sería susceptible de recurso.

Por tanto, para llegar a esa situación hay que seguir el procedimiento tributario que permita determinar el importe de la liquidación regularizada, que en la Propuesta se denomina “Auditoría” y ese procedimiento tiene que concluir antes de venzan los plazos previstos al efecto en el artículo 114.

La Propuesta no menciona la institución de la prescripción de la acción administrativa para la comprobación de la situación tributaria de los sujetos a la Propuesta por lo que, al igual que el resto de cuestiones de procedimiento, se regirá por la normativa del Estado miembro al que compete la comprobación. Al respecto, el artículo 114.1 establece que, en relación a los sujetos pasivos individuales las auditorías y liquidaciones se regirán por la ley del Estado miembro en que resida o tenga un establecimiento permanente.

En cuanto a los grupos BICCS, no hay una previsión similar en ese precepto por cuanto que el precepto aplicable es el artículo 122 según el cual la autoridad tributaria principal podrá iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo. Las auditorías también podrán iniciarse a instancia de una autoridad competente. En todo caso, según se indica en el apartado 2 del mencionado precepto, la auditoría se realizará de conformidad con la legislación del Estado miembro en que se desarrolle con los ajustes necesarios para garantizar la correcta aplicación de la Propuesta.

De lo expuesto se sigue que el procedimiento será el previsto en cada uno de los Estados miembros donde tales auditorías se desarrollen, sin perjuicio de las adaptaciones que en la transposición de la Directiva a cada uno de los ordenamientos internos haya que realizara para garantizar la correcta aplicación de la misma. Por tanto, la transposición de la Directiva que, finalmente, se apruebe tendrá gran transcendencia pues es evidente que los procedimientos internos tendrán que adaptarse y converger para conseguir una aplicación armonizada de la materia.

En lo que se refiere a los plazos en los que se pueden dictar liquidaciones regularizadas, la Propuesta contempla tres situaciones distintas en los apartados 3 a 5 del artículo 114, para contemplar lo que podríamos considerar el supuesto general, en el apartado 3; el caso de que la liquidación se dicte en cumplimiento de una resolución de los órganos jurisdiccionales o del resultado de un procedimiento amistoso o de arbitraje con un tercer país o, finalmente, lo que podríamos denominar los supuestos de plazo ampliado que deberían ser excepcional si bien también podrían ser relativamente frecuentes.

Conviene analizar por separado los plazos previstos para cada uno de estos supuestos por lo que nos referiremos a ellos como plazo ordinario, plazos especiales y plazos derivados de ejecuciones judiciales o acuerdos convencionales.

## **4.2 Plazos para dictar liquidaciones regularizadas**

### **4.2.1 Plazo general**

De acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 114, la autoridad tributaria principal dispondrá de un plazo de tres años contados a partir de la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada para girar una liquidación regularizada. En el caso de que el grupo no haya presentado su declaración en plazo, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 112, en virtud del cual la autoridad tributaria principal dispone de un plazo de tres meses para girar una liquidación basada en estimaciones teniendo en cuenta la información disponible, el cómputo del plazo para dictar una liquidación regularizada comenzará a contarse a partir de la fecha en que se dicte la liquidación estimativa.

En nuestra opinión, dado el escaso lapso de tiempo disponible para dictar esa liquidación estimativa, pensamos que lo más prudente sería iniciar de inmediato una auditoría, si bien hay que reconocer que el hecho de practicar una liquidación indiciaria permite tener una garantía de cobro sobre una cierta base que, en nuestra opinión, podría ser la correspondiente a la suma de las bases imponibles de las entidades integrantes del grupo en el ejercicio precedente,

El problema, cuando se deja de presentar la primera declaración del grupo BICCIS, consiste en la aplicación de la fórmula de reparto, pues no puede haber ningún antecedente que sirva de base para llevarla a cabo. No obstante, en el caso de que el grupo no presente la primera liquidación que le corresponde, cabe pensar en la posibilidad de que las Administraciones competentes, de común acuerdo, dicten esa liquidación estimativa sobre la base de las liquidaciones que hubiesen presentado las entidades miembros del grupo con anterioridad a su inclusión en el mismo.

En todo caso, parece muy difícil imaginar la posibilidad de que un grupo solicite la aplicación del régimen BICCIS, las Administraciones competentes no pongan objeciones a su solicitud en el plazo previsto y que el sujeto pasivo principal incumpla la única obligación tributaria que le incumbe, pues si algo caracteriza a este régimen es que los sujetos pasivos miembros del grupo no tienen ninguna obligación distinta de la de pagar la deuda tributaria que se les asigne tras la aplicación de la fórmula de reparto y, en cuanto al sujeto pasivo principal, sus únicas obligaciones tributarias son las de determinar la deuda tributaria del grupo y asignarla a cada uno de sus miembros y presentar la declaración liquidación anual. No hay obligaciones informativas, retenciones ni pagos a cuenta, por lo que es un régimen sumamente ventajoso, de ahí que resulta difícil pensar que un grupo de entidades pueda acogerse al mismo para incumplir la única obligación que les incumbe.

Sin embargo, no hay más remedio que contemplar esa posibilidad pues hay que tener de antemano una solución legalmente prevista para los problemas que se planteen. En nuestra opinión, lo más simple sería que si el sujeto pasivo principal deja de presentar su declaración liquidación se le expulse del régimen de forma automática y las Administraciones de los Estados de residencia de los miembros del grupo recobren su



competencia y, por tanto, puedan regularizar la situación de esos sujetos pasivos como si nunca hubiesen estado en el régimen BICCIS. No es éste el criterio de la Propuesta que prefiere mantener el grupo aunque no presente liquidaciones lo que, en nuestra opinión, no es sencillo ni tiene lógica.

El problema planteado, en nuestro criterio, podría obviarse si la inclusión en el régimen BICCIS estuviera avalada por un comportamiento previo de los sujetos que pretenden acogerse al mismo. Si tenemos en cuenta que, en el estado actual se trata de un régimen opcional, más ventajoso, por lo general, que los regímenes tributarios de los Estados miembros, no resulta en absoluto descabellado exigir ciertos requisitos para acogerse al mismo, entre ellos, no tener deudas tributarias importantes con las Administraciones tributarias de los Estados de residencia de las entidades miembros del grupo y tener un historial de cumplimiento responsable en la presentación de declaraciones.

En el momento actual, en que tanto se habla del cumplimiento cooperativo y de los códigos de buenas prácticas tributarias, parece lógico que la aplicación de un régimen tan ventajoso cuya gestión resultará sumamente complicada para las Administraciones competentes se reserve para aquellas entidades que acrediten su idoneidad para llevar a cabo un cumplimiento responsable del mismo.

En el estado actual de la Propuesta y, en tanto en cuanto no se modifique, resulta necesario prever diversas fórmulas con arreglo a las cuales las Administraciones tributarias podrían dictar liquidaciones estimativas ante la falta de presentación de la declaración fiscal consolidada por el sujeto pasivo principal.

En este contexto, un criterio posible para girar una liquidación estimada sería el de aplicar directamente los factores resultantes de la aplicación de la fórmula a cada una de las entidades del grupo al objeto de determinar la base imponible correspondiente a cada una de ellas por ese procedimiento, si bien el problema es que sin una base imponible previa que repartir, los factores no pueden ser aplicados pues solo sirven para el reparto; la aplicación de la fórmula solo permite determinar el porcentaje de participación en la misma de cada una de las entidades del grupo que obtengan resultados positivos<sup>688</sup>.

Este planeamiento, sin embargo, no es ocioso pues nos pone de manifiesto que la práctica de una liquidación estimativa por la autoridad tributaria principal requiere realizar dos estimaciones sucesivas; primero, la correspondiente a la base imponible individual estimada de cada una de las entidades miembros del grupo y, segundo, la correspondiente a la situación de los factores correspondientes a cada uno de los miembros al objeto de determinar la base imponible consolidada que les correspondería,

En relación a la estimación de la base imponible individual de cada uno de los miembros del grupo, lo primero que tenemos que pensar es que una base imponible estimada, por definición, no puede ser cero ni negativa, aunque en los ejercicios precedentes la entidad correspondiente hubiera presentado bases imponibles negativas. Por tanto, la estimación tiene que dar siempre, por definición, bases imponibles positivas. Al respecto, un posible

---

<sup>688</sup> En todo caso, el formulario de la declaración debería incluir los datos relativos a la forma de determinación de los factores de cada uno de los miembros del grupo.

método, que no serviría, sin embargo, para las sociedades o entidades tenedoras de participaciones, sería el de dictar una liquidación estimativa con base en las declaraciones que las entidades miembros del grupo hubieran presentado ante de las Administraciones de sus respectivos Estados de residencia ante de integrarse en el grupo BICCIS.

En todo caso, pensamos que la práctica de la liquidación estimativa o por indicios no puede resultar imperativa para las Administraciones competentes sino que tiene que quedar al criterio de la autoridad principal y del resto de las autoridades competentes que, en este punto, como en tantos otros, tendrán que actuar de manera concertada pudiendo hacer una auditoría si consideran que no tienen elementos de juicio suficientes para dictar una liquidación estimativa.

El segundo párrafo del apartado 3 indica que no podrá girarse más de una liquidación regularizada en un periodo de 12 meses. ¿Qué se quiere decir con esto? Nada se indica al respecto en el WP061. Por nuestra parte, pensamos que podría querer decir que solo se puede comprobar un ejercicio fiscal cada año, lo que implicaría que solo pudiera dictarse una liquidación regularizada cada año y que en la misma solo se podría incluir el resultado de la comprobación de un solo ejercicio.

Ahora bien, como este procedimiento no resulta operativo una vez que el régimen esté en pleno funcionamiento, es decir, cuando lleve varios ejercicios de aplicación, hemos de pensar que se puede referir al carácter de la regularización, como provisional o definitiva; por tanto, lo que el precepto pudiera pretender impedir es que una misma liquidación se regularice con carácter provisional más de una vez al año, solución que tampoco resultaría satisfactoria. Nada se dice al respecto en el artículo 122, dedicado a las auditorías, de lo que se infiere que, ante la falta de regulación expresa, se aplicará la normativa aplicable en el estado miembro de la Autoridad tributaria principal por lo que, en principio, las liquidaciones que se dicten podrían ser provisionales o definitivas según se contemplase en la referida normativa. A la vista de esa posibilidad, la Propuesta estaría reconociendo de forma explícita la posibilidad de dictar varias liquidaciones provisionales referidas a un mismo ejercicio siempre que no se practique más de una liquidación regularizada al año y las liquidaciones se dicten dentro de los plazos previstos en el artículo 114.

En lo que se refiere a la posibilidad de que en una liquidación regularizada se regularicen varios ejercicios, no vemos problemas si no es objeto de recurso, ni por parte del sujeto pasivo principal, ni de ninguna de las autoridades competentes. Ahora bien, dada la complejidad del régimen, que incluye la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo, la consolidación de las mismas y la distribución y reparto entre las entidades del grupo que hayan obtenido resultados positivos, el sistema que se aplique tiene que contemplar la posibilidad de suscribir actas de conformidad y de disconformidad como ocurre en nuestro ordenamiento, si no fuera así, no lo vemos posible.

En todo caso, el inciso en cuestión debería ser objeto de mayor precisión o se debería eliminar en una ulterior revisión de la Propuesta.

#### **4.2.2 Plazo para la regularización de declaraciones incorrectas o gravemente negligentes**

*Según lo previsto en el apartado 5, a pesar de lo previsto en el apartado 3, “podrá girarse una liquidación regularizada dentro de los seis años siguientes a la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada si se justifica por una declaración incorrecta deliberada o gravemente negligente del sujeto pasivo, o dentro de los 12 años siguientes a dicha fecha si la declaración incorrecta es objeto de un procedimiento penal. La liquidación regularizada se girará dentro de los 12 meses siguientes a la constatación de la incorrección, salvo que objetivamente se justifique un periodo más largo por la necesidad de proceder a investigaciones complementarias. La liquidación regularizada se referirá exclusivamente al objeto de la declaración incorrecta.”*

Este precepto es realmente importante pues posibilita la ampliación del plazo de comprobación inspectora de las declaraciones de los grupos BICCIS cuanto se constate la existencia de declaraciones incorrectas deliberadas o gravemente negligentes por parte del sujeto pasivo. Habida cuenta de esta última expresión, hay que entender que esas incorrecciones pueden darse en cualquiera de los miembros del grupo, por tanto, las incorrecciones deliberadas llevadas a cabo en cualquiera de las declaraciones de las entidades miembros del grupo o de la información referida a las mismas posibilitará esa ampliación de plazo. En cuanto a la negligencia, entendemos que como las obligaciones de liquidación incumben al sujeto pasivo principal, será dicha entidad la que lleve a cabo tal comportamiento negligente.

En cuanto a la definición de este concepto indeterminado, pensamos que habrá que integrarlo con el ordenamiento del Estado del sujeto pasivo principal y la interpretación que del concepto de negligencia grave haya llevado a cabo la jurisprudencia del mismo. En todo caso, parece aludir a un incumplimiento deliberado y patente de la Propuesta en la aplicación de sus preceptos cuya interpretación no deje lugar a dudas.

No obstante lo anterior, esta ampliación de plazo tiene un alcance muy limitado, pues la liquidación regularizada que se dicte solo se puede referir al objeto de la declaración incorrecta, es decir, que solo puede servir para subsanar la incorrección o incorrecciones detectadas y debe dictarse dentro de los 12 meses siguientes a la constatación de la incorrección, salvo que se justifique la necesidad de emplear un periodo más largo por cuanto que haya que proceder a la realización de investigaciones complementarias. Al respecto, hay que tener en cuenta que esas incorrecciones se puedan constatar en diversas entidades del grupo lo que puede requerir la realización de investigaciones

complementarias para determinar el alcance exacto de la situación o la realidad de las operaciones realizadas o de los gastos incurridos<sup>689</sup>.

No obstante lo anterior, en el caso de que las declaraciones incorrectas den lugar a un procedimiento penal, el plazo para dictar la liquidación regularizada será el de los 12 años siguientes a la fecha límite de la presentación de la declaración fiscal consolidada en la que tales incorrecciones deliberadas o negligencias graves se constataron siempre que la liquidación en la que las mismas se contienen haya sido objeto de un procedimiento penal.

Este último plazo se recoge en el apartado 5 del artículo 114, lo que quiere decir que no le afecta lo previsto en el anterior apartado 4 respecto de las liquidaciones que se dicten como consecuencia de recursos jurisdiccionales cuyo plazo es de un año contado desde que se dicta la sentencia correspondiente, lo que quiere decir que no hay otros plazos distintos para dictar la sentencia que los que pudiera haber en el Estado en el que tal sentencia se dicte.

Con lo previsto en el apartado 5 tendríamos que entender que, en el caso de delitos fiscales o de otros ilícitos penales, siempre que se refieran a las incorrecciones detectadas en las declaraciones fiscales consolidadas, el plazo total para realizar las comprobaciones inspectoras, interponer los correspondientes recursos y dictar las correspondientes sentencias penales y proceder a su ejecución es de 12 años, plazo que puede parecer a todas luces excesivo pero que si nos atenemos a los plazos de resolución de recursos y reclamaciones así como de las correspondientes ejecuciones de los fallos dictados en los asuntos referidos a las grandes empresas, que son las que van a aplicar este régimen, es claramente insuficiente y podría dar lugar a graves problemas pues los tribunales, al dictar sus resoluciones, tienen que resolver por orden de antigüedad, lo que supone dejar en manos de un tribunal nacional el resultado de las comprobaciones llevadas a cabo por varias Administraciones tributarias.

#### **4.2.3 Plazo especial derivado de la resolución de recursos o conclusión de procedimientos amistosos**

Según lo previsto en el apartado 4 del artículo 114, *“el apartado 3 no se aplicará cuando la liquidación se regularice en cumplimiento de una resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, de conformidad con el artículo 123 o del resultado de un procedimiento amistoso o de arbitraje con un tercer país. Dichas liquidaciones regularizadas se girarán dentro de los 12 meses siguientes a la resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal o la conclusión del procedimiento.”*

Por tanto, cuando con motivo de la resolución de un recurso o del resultado de un procedimiento amistoso haya que dictar una liquidación regularizada, el plazo para dictar

---

<sup>689</sup> Sobre la realización de investigaciones complementarias volveremos posteriormente al tratar de las denominadas auditorías o comprobaciones inspectoras.

esta liquidación es el de un año contado desde la resolución del recuso o la conclusión del procedimiento amistoso. La larga duración de estos procedimientos amistosos es una cuestión a tener en cuenta máxime por cuanto que en los últimos años se ha duplicado el número de estos contenciosos en el ámbito de los países OCDE, habiendo pasado de 2.352 procedimientos inventariados existentes en 2006 a 4.459 procedimientos registrados en el año 2013, lo que ha llevado a pensar que la dificultad de resolver este elevado número de procedimientos podría suponer un auténtico “tsunami” para las Administraciones tributarias<sup>690</sup>.

### 4.3 Regularización de liquidaciones

En lo que se refiere al contenido de, la que el artículo 114.3 denomina, “liquidación regularizada”, la Propuesta aporta muy pocas referencias.

Como señalan CARRASCO GONZÁLEZ y FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO<sup>691</sup>, *“en cuanto al inicio, desarrollo y finalización del procedimiento de regularización, la Propuesta de Directiva sólo detalla el plazo de que dispone la Administración para efectuar una regularización, pero no dice nada en cuanto a las formas de inicio; las facultades que ostenta la Administración durante el desarrollo del procedimiento; los derechos de los sujetos cuya declaración está siendo comprobada; las fases o actuaciones que se pueden realizar en el procedimiento; los efectos (provisionales o definitivos) de la liquidación efectuada; el régimen de prestaciones accesorias exigibles (intereses y recargos); o la duración máxima del procedimiento.”*

Todo ello es consecuencia, como decíamos anteriormente, de que la aplicación de las Directivas comunitarias se lleva a cabo mediante la aplicación de los procedimientos previstos en la normativa nacional de los Estados miembros dado que no existe una armonización de los aspectos procedimentales para la aplicación del Derecho tributario más allá de lo que se refiere a los aspectos relativos a la cooperación administrativa en el ámbito de la cooperación o intercambio de información fiscal al que posteriormente nos referiremos. No obstante lo anterior, la regulación de los plazos previstos en el artículo 114 para regularizar liquidaciones pretende, por vía indirecta, una unificación de los plazos de prescripción de la acción administrativa para comprobar las liquidaciones presentadas.

Por tanto, más allá de los plazos previstos para dictar las liquidaciones regularizadas, que antes hemos examinado, de la denominada regla de *minimis* prevista en el apartado 7 del artículo 114 y de la posibilidad que el sujeto pasivo tiene, de forma indirecta, de instar a la

---

<sup>690</sup> Así lo expuso el profesor M. LANG en el seminario organizado en el marco del 68 Congreso de IFA celebrado en Mumbai en octubre de 2014, donde se examinó el documento de trabajo elaborado por M. Killmann, J. Owens, y L. Turcan denominado “Dispute Resolution in International Tax Law” patrocinado por el Institute for Austrian and International Tax Law.

<sup>691</sup> F.M. CARRASCO GONZÁLEZ y A. M. FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO “Aspectos procedimentales de la Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades” en la obra colectiva *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª. ed) “Desafíos de la Hacienda Pública Española” (2ª Parte): La reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Coordinadora Cristina García Herrera, I.E.F., Doc nº 13/2012, p. 81

Administración tributaria para que dicte una liquidación regularizada como consecuencia de los errores que el propio sujeto hay detectado, no encontramos otras referencias sobre el contenido o alcance que estas liquidaciones regularizadas puedan tener.

En lo que se refiere a las liquidaciones dictadas a instancia del propio sujeto pasivo como consecuencia de los errores que el propio sujeto haya detectado, el artículo 111 establece la obligación que el sujeto tiene de notificar a la autoridad tributaria principal los errores que haya detectado en su declaración consolidada, si bien no establece un plazo límite para realizar esta comunicación por lo que, nuevamente, nos tendremos que remitir a la normativa nacional del Estado de la autoridad tributaria principal como plazo de referencia para realizar esta comunicación. Esto plantea una interesante cuestión, en cuanto que esos errores se han podido producir como consecuencia de los errores producidos en la determinación de la base imponible individual de uno de los miembros del grupo, si bien la rectificación de los mismos, en cuanto que afecta a la declaración consolidada del grupo, debe realizarse dentro de los plazos previstos en la normativa del Estado de la autoridad tributaria principal.

Otra cuestión de interés a subrayar es que tales errores pueden haberse producido tanto en relación a la información suministrada respecto de las entidades del grupo y asociadas, sin que tengan consecuencias en la declaración tributaria del periodo al que se refieran, o bien pueden tratarse de errores en la determinación de la base imponible consolidada común que conduzcan a un aumento o, en su caso, minoración, de la deuda tributaria del grupo y, en consecuencia, de la deuda tributaria de cada una de las entidades que integran el grupo.

Lo anterior nos lleva directamente a plantearnos si cabe la presentación de declaraciones complementarias por parte de los sujetos pasivos así como la solicitud de devolución de ingresos indebidos en el marco del régimen BICCIS.

En lo que se refiere a la posibilidad de presentar declaraciones complementarias que rectifiquen una declaración presentada con anterioridad, pensamos que no tiene cabida en el contexto de la Propuesta a la vista de lo previsto en el artículo 111 antes mencionado del que resulta la obligación de notificar a la autoridad tributaria principal los errores detectados en la declaración fiscal consolidada para que, en su caso, la autoridad tributaria principal dicte una liquidación regularizada de conformidad con lo previsto en el artículo 114.3.

De hecho, la comunicación a la Administración tributaria principal de los errores detectados puede ser considerada como una iniciación a instancia de parte del procedimiento de regularización de liquidaciones<sup>692</sup>.

En lo que a la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos si, como consecuencia de los errores incurridos en la presentación de la declaración fiscal del artículo 110, resultase una menor deuda tributaria del grupo y, por ello, de aquellos de sus miembros que tengan cuota positiva, hemos de seguir el mismo criterio que en el caso de que como

---

<sup>692</sup> Así lo apunta BAYONA-GIMÉNEZ, op. cit, p. 1020, quien sugiere la posibilidad de que en tales casos se establezcan reducciones en las sanciones que, en su caso, pudieran ser aplicables.

consecuencia de los mismos resulte una mayor deuda tributaria. Por tanto, habrá que acudir al procedimiento previsto en el artículo 111 y notificar al autoridad tributaria principal los errores detectados en la declaración fiscal consolidada para que dicha autoridad dicte una liquidación tributaria regularizada por importe superior o inferior al de la liquidación inicialmente presentada. Es posible, incluso, que sea por el mismo importe pero que, sin embargo modifique el reparto de la deuda tributaria entre las distintas Administraciones tributarias nacionales cuando los errores incurridos afecten al cálculo y determinación de los factores en los que se basa la distribución.

En todo caso, hay que tener en cuenta la regla de *mínimis*, ya que el apartado 7 del artículo 114 establece:

*“No se regularizarán liquidaciones con el fin de ajustar la base imponible consolidada si la diferencia entre la base declarada y la base corregida no excede de 5.000 euros o del 1 % de la base imponible consolidada, si esta cifra es menor.*

*No se regularizarán liquidaciones con el fin de corregir el cálculo de las cuotas partes si el ajuste del total de las cuotas de los miembros de un grupo residentes o establecidos en un Estado miembro fuese inferior a un 0,5 %.”*

De la lectura de ese precepto parece que solo se está pensando en que la regularización de liquidaciones conduzca a la determinación de una cuota positiva de la que se puede prescindir cuando conduzca a la regularización de una cantidad irrelevante; ahora bien, si leemos el precepto con detenimiento, no vemos graves obstáculos en entender que, siempre que la normativa del Estado de la autoridad principal y de las demás autoridades competentes lo permitan, en las condiciones previstas en los respectivos ordenamientos, podrá llevarse también a cabo la devolución de las cuotas tributarias ingresadas por exceso debido a errores cometidos por los sujetos pasivos en la presentación de las declaraciones fiscales. Al respecto, hay que observar que la devolución de ingresos indebidos, en caso de que procediera, se tendría que llevar a cabo en los Estados miembros en los que residan los miembros del grupo a los que se han imputado cuotas tributarias positivas por lo que las condiciones en las que, finalmente, se produzcan esas devoluciones pueden ser muy dispares<sup>693</sup>.

En lo que se refiere al supuesto que antes comentábamos, de error en la imputación de los factores, que afecta sólo a los Estados afectados por el error pero no al conjunto de la deuda, está contemplado en el segundo párrafo del apartado 7 del artículo 114, de forma que solo da lugar a una regularización de la liquidación presentado si el efecto de la corrección en lo que al Estado miembro afectado por el error detectado es superior al 0,5 % de la deuda que por el conjunto de las filiales residentes en dicho Estado le ha sido asignada.

---

<sup>693</sup> Esto supondría una alteración, en cierto modo, una especificidad del sistema de ventanilla única, por cuanto que la autoridad tributaria principal tendría que acordar la nueva cuota y las administraciones competentes proceder a realizar las devoluciones o a exigir los ingresos que, en tal caso, procedan.

Finalmente, hay que tener en cuenta que antes de dictar una liquidación tributaria regularizada hay que tener en cuenta lo previsto en el apartado 6 del artículo 114, que establece lo siguiente:

*“Antes de regularizar una liquidación, la autoridad tributaria principal consultará a las autoridades competentes de los Estados miembros en que resida o esté establecido el miembro del grupo. Dichas autoridades dispondrán del plazo de un mes tras la consulta para expresar sus puntos de vista.*

*La autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido el miembro del grupo podrá instar a la autoridad tributaria principal a regularizar una liquidación. Si la regularización no tiene lugar en un plazo de tres meses, se considerará que se niega a hacerlo.”*

Se establece aquí una colaboración de doble dirección, en el sentido de que, por una parte, la autoridad tributaria principal tiene la obligación de consultar el alcance de la regularización que va a realizar a las autoridades competentes de los Estados miembros donde residan las entidades del grupo y, de otra, las autoridades de los Estados miembros donde residan las entidades del grupo pueden instar a la autoridad tributaria principal a que regularice una liquidación consolidada presentada por el sujeto pasivo principal.

Tanto en uno como en otro caso, la decisión final corresponde a la autoridad tributaria principal que no tiene obligación alguna de atender las objeciones que, en su caso, puedan formular las otras autoridades, además de que en un plazo de un mes poco van a poder opinar sobre una liquidación compleja si no han estado informadas previamente. De ahí que lo exiguo de este plazo haga que esta consulta resulte completamente inoperante y se limite a una mera información de la liquidación que se va a dictar y que además va a repercutir directamente en los ingresos de esos Estados en cuanto que el ingreso de la cuota tributaria se realiza a nivel de los miembros del grupo.

Tampoco parece que tenga sentido que, si una Administración competente solicita a la autoridad tributaria que regularice una liquidación, esta última pueda responder de forma tácita entendiendo que rechaza la solicitud si en un plazo de tres meses no ha emitido respuesta.

En este punto, la observación que anteriormente realizábamos sobre la posibilidad de que también pudieran tenerse que practicar liquidaciones conducentes a la devolución de ingresos indebidos, hace que la colaboración e intervención de las Administraciones tributarias distintas de la autoridad tributaria principal tenga que reforzarse, por cuanto que ello no afecta al principio de ventanilla única sino que contribuye a mejorar el procedimiento de comprobación. De ahí que, en el siguiente apartado, tengamos que analizar la relación existente entre la regularización de liquidaciones del artículo 114 y las auditorías previstas en el artículo 122.



## 5. Auditorías

### 5.1 Concepto y alcance

Según se indica en el párrafo 29 del WP061<sup>694</sup>, el término “Auditoría” se refiere a aquella actividad en la que se realizan investigaciones, requerimientos de información, inspecciones y otras revisiones dirigidas por una autoridad administrativa competente con la finalidad de verificar el cumplimiento de la Directiva por un contribuyente o grupo de contribuyentes.

Ahora bien, la Propuesta no contempla otro procedimiento para la revisión de las declaraciones y liquidaciones presentadas que la regularización de liquidaciones prevista en el artículo 114, de donde se sigue que las auditorías sirven para verificar la situación tributaria del sujeto pasivo principal o de los miembros del grupo al objeto de, de, en su caso, proceder a la regularización que resulte de las mismas en los términos previstos en el referido artículo 114.

Al respecto, el apartado (23) del artículo 4 define las auditorías como *“las investigaciones, inspecciones o exámenes de cualquier tipo llevados a cabo por una autoridad competente a fin de comprobar el cumplimiento de la presente directiva por parte de un sujeto pasivo.”*

De esta definición queremos subrayar su amplio alcance, tanto desde el punto de vista de su contenido, en cuanto que se refiere a actuaciones de cualquier tipo, lo que es lógico ya que pretende dar cabida a todas las previstas en los ordenamientos de los Estados miembros en los que hayan de llevarse a cabo, como desde el punto de vista de su finalidad, en cuanto que son todas aquéllas que sirvan para comprobar el cumplimiento de la Directiva por parte de un sujeto pasivo.

También hay que subrayar el hecho de que se consideren como tales todas las actuaciones que, cumpliendo los requisitos anteriores, se realicen por una autoridad competente. Al efecto, el apartado (21) del mencionado artículo 4 define a la autoridad competente como *“la autoridad designada por cada Estado miembro para administrar todas las cuestiones relacionadas con la implementación de la presente Directiva.”*

De lo expuesto se infiere, a nuestro juicio, que en cada uno de los Estados miembros se deberá crear dentro de la Administración tributaria una unidad administrativa especializada al frente de la cual habrá una persona responsable encargada de coordinar las actuaciones relativas a la aplicación de este régimen y de los sujetos pasivos concernidos por el mismo.

En cuanto al funcionamiento de las auditorías, el artículo 122 establece lo siguiente:

*“1. La autoridad tributaria principal podrá iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo. Las auditorías también podrán iniciarse a instancia de una autoridad competente.”*

---

<sup>694</sup> CCCTB/WP061\doc\en, “CCCTB: Possible elements of the administrative framework”, Reunión del grupo de trabajo de los días 10, 11 y 12 de diciembre de 2007

*La autoridad tributaria principal y otras autoridades competentes afectadas determinarán conjuntamente el alcance y el contenido de la auditoría y los miembros del grupo que serán objeto de la misma.*

*2. La auditoría se realizará de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se desarrolle, con los ajustes necesarios para garantizar la correcta aplicación de la presente Directiva.*

*3. La autoridad tributaria principal recopilará los resultados de todas las auditorías.”*

Por tanto, las auditorías son los procedimientos que, dentro de los previstos y regulados en cada Estado miembro, se llevan a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la aplicación del régimen BICCIS que, teniendo en cuenta que no entraña otras obligaciones distintas de las de presentar las declaraciones fiscales previstas en el artículo 119, según que se trate de un sujeto pasivo individual o de un grupo fiscal, se concretan en la comprobación de si las informaciones contenidas en esas declaraciones son exactas, veraces y completas y permiten determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos acogidos al mismo adecuadamente.

Al respecto, CERIONI<sup>695</sup> señala que la Propuesta define la base imponible pero no la metodología para ajustar las cuentas individuales de cada compañía para determinar la base imponible, de lo que concluye que los ajustes necesarios para, partiendo de las cuentas anuales de cada entidad miembro del grupo, determinar su base imponible individual, deben realizarse de conformidad con las disposiciones nacionales que, en cada caso, se prevean. Lo anterior lleva al referido autor a afirmar que, en tal caso, las auditorías previstas en la BICCIS se limitarían a comprobar la procedencia de las rentas exentas y si se han excluido los gastos no deducibles pues el tránsito de los ingresos y gastos ordinarios se realiza de conformidad con la normativa nacional en cada caso aplicable.

No compartimos en absoluto esta afirmación que reduciría sustancialmente el ámbito de la comprobación inspectora en el régimen BICCIS lo que supondría una ventaja considerable para las entidades que aplicasen este régimen. Además, en nuestra opinión, los ajustes a lo que se refiere el citado autor solo son necesarios cuando, como ocurre en nuestro ordenamiento, la base imponible parte del resultado contable por lo que, para su determinación, se han de llevar a cabo ciertos ajustes para adaptar el resultado contable al denominado resultado fiscal o base imponible. Ahora bien, cuando, como ocurre en el sistema BICCIS, la base imponible prescinde del resultado contable sino que da definiciones, más o menos precisas, acerca de los ingresos y gastos fiscales y su periodificación y cuantificación, tales ajustes no resultan necesarios, sin perjuicio de que en la transposición de la Directiva en cada uno de los Estados miembros resulte

---

<sup>695</sup> L. CERIONI, "The Shaping of the Tax Audit Regime in the new Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) legislation: Proposed Solutions for Substantive and Procedural Provisions", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER Common Consolidated Corporate Tax Base, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 963.

recomendable especificar como pasar del sistema contable al sistema fiscal, sobre todo en aquellos aspectos en los que existan mayores divergencias.

El alcance de esta comprobación no puede, por lo demás, limitarse a la comprobación de los datos contenidos en las declaraciones sino que también se ha de extender a la actividad realizada por el sujeto pasivo individual o las entidades miembros del grupo, por lo que el artículo 118 establece que:

*“A solicitud de la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté situado su establecimiento permanente, el sujeto pasivo facilitará toda la información pertinente para la determinación de su deuda tributaria. A solicitud de la autoridad tributaria principal, el sujeto pasivo principal facilitará toda la información pertinente para la determinación de la base imponible consolidada o de la deuda tributaria de cualquiera de los miembros del grupo.”*

En virtud de este precepto, las administraciones tributarias pueden solicitar y obtener la información necesaria para comprobar la veracidad de los datos incluidos en la declaración fiscal consolidada presentada por el sujeto pasivo principal, si bien esta información puede ser solicitada a cualquiera de las entidades que apliquen el régimen BICCIS.

Según VAN EIJSDEN<sup>696</sup>, el citado precepto establece dos tipos de obligaciones de información. La primera, contenida en primer inciso del artículo 118, es la que surge en relación con el Estado miembro en el que el sujeto pasivo es residente o está establecido, ya sea un contribuyente individual o un miembro de un grupo si bien, como indica el referido autor, dicha información solo se puede referir a los hechos que le conciernan para la determinación de su base imponible individual. La segunda, referida en la parte final del mencionado artículo, es la que se establece entre el sujeto pasivo principal y la autoridad tributaria principal y hace referencia a la información relevante para la determinación de la base imponible consolidada del grupo o de la deuda tributaria de cualquiera de sus miembros.

Según el citado autor, a la luz de lo previsto en el inciso final del precepto no se podría solicitar al sujeto pasivo principal informaciones referentes al reparto y distribución de la base consolidada del grupo a cada uno de sus miembros lo que, en caso de que fuera así, constituiría una deficiencia en la articulación del precepto. En nuestra opinión, esa restrictiva interpretación surge de la expresión del precepto cuando hace referencia a que el sujeto pasivo principal facilitará toda la información pertinente para la determinación de la base imponible consolidada o de la deuda tributaria de cualquiera de sus miembros, de lo que infiere VAN EIJSDEN que no se podría solicitar información al sujeto pasivo principal de la forma en que esa base imponible consolidada ha sido objeto de reparto y distribución.

No compartimos en absoluto esa opinión porque si puede facilitar la información de la deuda de cada uno de los miembros del grupo es porque ha efectuado previamente el

---

<sup>696</sup> Op. cit. p.160

reparto y asignación de la base imponible consolidada a los miembros del grupo que han obtenido resultados positivos, misión que le ha sido específicamente encomendada, ya que la deuda individual es el resultado de un reparto y distribución de la deuda del grupo por el sujeto pasivo principal al que ya nos hemos referido ampliamente en el capítulo anterior.

No obstante, hay que reconocer que como el reparto y distribución se fundamentan en la determinación de los factores de reparto y su asignación, parece lógico pensar que el sujeto pasivo principal se haya basado para ello en las informaciones suministradas al efecto por cada una de las entidades del grupo, por lo que, muy posiblemente, resulte más conveniente obtener esta información de su fuente de procedencia, es decir, del sujeto pasivo del que tales informaciones procedan, sin perjuicio de que resulte necesario y conveniente obtener tanto la información agregada de todas las entidades del grupo como la información individual de cada uno de sus miembros, pues sin duda se plantearán conflictos sobre la forma de asignación de determinados factores a un miembro del grupo o a otro, lo que será relativamente frecuente en el caso de la asignación de las ventas o en el de los trabajadores fronterizos.

Resulta por ello necesario, a nuestro juicio, coordinar lo previsto en el artículo 118 con la práctica de las auditorías previstas en el artículo 121, de lo que resulta que, tanto la obtención de información de los sujetos pasivos como la realización de auditorías, se llevarán a cabo de conformidad con la legislación del Estado miembro en que se desarrollen con los ajustes necesarios para garantizar la correcta aplicación de la Directiva. De lo expuesto se sigue que, bajo el control y dirección de la autoridad tributaria principal, las restantes autoridades competentes podrán realizar auditorías de conformidad con la normativa vigente en su respectivo ordenamiento.

En lo que se refiere a las auditorías que se pudieran llevar a cabo en España en relación con las entidades individuales acogidas a la Propuesta o con los sujetos pasivos principales u otros miembros del grupo residentes en España, resultará aplicable lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ( en adelante LGT) y en Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de aplicación de los tributos (en adelante RPGI). En lo que a la imposición de sanciones se refiere, resultará de aplicación lo previsto en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario, toda vez que en materia sancionadora y de procedimientos la aplicación de las directivas comunitarias se apoya en la normativa de los Estados miembros.

De ahí que la aprobación del régimen BICIS requiera de importantes adaptaciones en la normativa de cada uno de los Estados miembros de forma que den cabida a los nuevos conceptos que surgen de la aplicación de la Directiva. Así, habrá que reconocer la posibilidad de que exista un sujeto pasivo principal y otros sujetos pasivos residentes y que las autoridades tributarias nacionales deban ser coordinadas por la autoridad tributaria principal.

Al respecto, aunque estas nuevas categorías y conceptos se introdujeran en la ley de transposición de la Directiva, desde el punto de vista general, sería muy conveniente que, posteriormente, los nuevos conceptos se introdujeran también en las disposiciones generales antes citadas, es decir, en la LGT y en sus reglamentos de desarrollo.

No cabe duda de que las disposiciones nacionales pueden verse afectadas por la aplicación de la Directiva sobre todo en el caso de los grupos fiscales en los que hay una autoridad tributaria principal, la autoridad competente del Estado miembro donde el sujeto pasivo principal tenga su residencia o esté situado, si se trata de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo no residente, y otras autoridades tributarias competentes. Así, en materia de plazos de comprobación, habrá que tener en cuenta dos limitaciones; de una parte, las previstas con carácter general por el artículo 114 para dictar liquidaciones regularizadas y, de otra, las derivadas de la necesaria coordinación de todos los procedimientos nacionales que, en el contexto de una auditoría prevista en el artículo 122, se tiene que llevar a cabo.

La realización de controles multilaterales es un objetivo del Programa Fiscalis de la Comisión de la Unión Europea que en la Decisión 1286/2013, de 11 de diciembre, del Parlamento Europeo y del Consejo estableció un programa de actuaciones para mejorar la aplicación de los sistemas tributarios durante el periodo 2014-2020 que se concreta en una serie de programas anuales. En concreto, el apartado 2.3.4 del programa para 2014<sup>697</sup> hace referencia a los Controles Multilaterales como mecanismo para reforzar la cooperación en el ámbito tributario tanto de la imposición directa como de la indirecta con la finalidad de mejorar la técnicas de comprobación, reforzar la comunicación e implantar técnicas y criterios de control de riesgos e indicadores de obtención de éxitos.

Sin duda, la implantación de prácticas de comprobación comunes en el ámbito de la Unión Europea puede facilitar considerablemente la realización de las auditorías previstas en el artículo 122.

## **5.2 La base de datos central**

El establecimiento de una base de datos central constituye uno de los pilares del sistema de ventanilla única, pues si las relaciones de un contribuyente único, el grupo fiscal, integrado por una pluralidad de sujetos pasivos independientes residentes en diferentes Estados miembros, se tienen que llevar a cabo con una única autoridad tributaria, la información correspondiente a esa pluralidad de sujetos, integrada en un contribuyente único, tiene que estar recopilada en una base de datos centralizada.

Al respecto, el artículo 115 establece:

*“La declaración fiscal consolidada y los documentos justificativos presentados por el sujeto pasivo principal se conservarán en una base de datos central a la que tendrá acceso todas las autoridades competentes. La base se actualizará periódicamente*

---

<sup>697</sup> OJ L 347/25 20.12.2013

*con toda la información y documentos nuevos, así como con todas las resoluciones y notificaciones adoptadas por la autoridad tributaria principal.”*

En cuanto al funcionamiento de esa base de datos central<sup>698</sup>, pensamos que debería designarse una autoridad central que coordinase el funcionamiento de la misma, sin perjuicio de que todas las autoridades competentes de los Estados miembros tuvieran acceso a la misma para introducir los datos que vayan obteniendo así como para consultar los que sean de su competencia.

El párrafo 50 del documento de trabajo WP061<sup>699</sup> se refiere a este asunto indicando que la declaración fiscal consolidada y los documentos soporte de las misma aportados por el sujeto pasivo principal deben ser almacenados en una base de datos central a la que todas las autoridades competentes de los Estados miembros tengan acceso. Esta base deberá ser alimentada regularmente con todos los datos e informaciones referidas al contribuyente y todas las decisiones y comunicaciones emitidas por la autoridad tributaria principal y por las demás autoridades competentes.

Por su parte, el párrafo 51 establece que, no obstante lo anterior, las informaciones obtenidas por las autoridades competentes no pueden ser divulgadas a ninguna otra autoridad ni persona salvo lo que se prevea en la legislación nacional o en la Directivas vigentes en materia de asistencia mutua.

Al respecto, advierten MARTIN JIMENEZ. y CALDERON CARRERO<sup>700</sup> que la base de datos central es uno de los pilares del mecanismo de compartir la información que la Comisión quiere poner en práctica y es la mejor prueba de que la Comisión está trabajando, de forma consciente o no, en la hipótesis de reforzar más el hecho de compartir la información obtenida antes que proceder al intercambio de la misma. De hecho, afirman, esa base de datos constituiría un avance sin precedentes en el ámbito de la Unión Europea donde no existen todavía bases de datos centrales accesibles para todas las autoridades tributarias en el ámbito de la imposición directa y las bases de datos que ya existen, referidas a las adquisiciones y entregas intracomunitarias, son bases de datos nacionales aunque puedan estar accesibles, siguiendo el procedimiento adecuado, para las administraciones tributarias de los Estados miembros distintos del Estado de residencia del contribuyente.

En el mismo sentido, aunque con carácter general, señala CARBAJO VASCO<sup>701</sup> que existe un reconocimiento generalizado de que se debe cambiar de un modelo de intercambiar información a una solicitud generalizada de compartir información,

---

<sup>698</sup> Véase al respecto los párrafos 46 a 54 del WP061, op. cit. pp 10 y 11.

<sup>699</sup> Op cit pp. 10 y 11

<sup>700</sup> A. MARTIN JIMENEZ. y J.M. CALDERON CARRERO, "Administrative Cooperation - Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 903

<sup>701</sup> D. CARBAJO VASCO, "Novedades en el intercambio de información internacional con fines fiscales", *Boletín fiscal Quantor*, nº 236, febrero 2013, p.4

configurando algún tipo de base de datos internacionales, por lo que ya no se trata de “intercambiar de forma automática y *on line* los datos que sobre un contribuyente existan en varias bases de datos de diferentes Administraciones tributarias, sino de crear y compartir una sola base de datos alimentada por las fuentes de información de diferentes Administraciones tributarias.

Este aspecto resulta de gran interés hasta tal punto que hace de esa base de datos central un elemento de innegable interés en sí mismo de ahí que pensemos que trascendería de las comprobaciones concretas que se lleven a cabo y podría convertirse en el germen de una base de datos centralizada europea cuya titularidad y administración correspondería al conjunto de los Estados miembros de la Unión Europea, de ahí que, como antes comentábamos, deban designar una autoridad central que administre y custodie dicha base.

En cuanto a las personas que podrían tener acceso a dicha base, no hay ninguna duda de que los funcionarios de la unidad administrativa encargada del régimen BICIS tendrían acceso a la misma aunque, como señalan los autores citados<sup>702</sup>, no está claro si otras autoridades distintas de las competentes podrían tener acceso a la misma y, en tal caso, cuáles serían los límites existentes.

A nuestro juicio, el mecanismo de ventanilla única obliga a las administraciones tributarias a compartir la información que dispongan de los sujetos pasivos acogidos al mismo por lo que, en este contexto, el intercambio de información debería servir sólo para obtener información adicional distinta de la almacenada en esa base de datos central. De ahí que si se quiere que el sistema de ventanilla única funcione, deberían introducirse en dicha base el mayor número de datos posible y elaborar los formularios de las declaraciones consolidadas de la forma más completa posible para que el sistema pueda tener la agilidad que el mismo requiere. Para ello, habría que identificar previamente las informaciones que van a ser necesarias y la forma en la que tales informaciones van a ser obtenidas, debiendo en este punto dar relevancia a las autoridades competentes distintas de la autoridad tributaria principal en cuanto que pueden recabar todo tipo de informaciones de los sujetos pasivos residentes en sus respectivos Estados y alimentar así la base de datos central.

En este punto hay que subrayar la importancia que tienen las obligaciones de información a las que los sujetos pasivos pueden estar obligados en función de su residencia ya que, como hemos dicho, la Propuesta no establece ninguna obligación de información de carácter accesorio. Al respecto, en nuestro país, el resultado del cumplimiento de las obligaciones de información existentes en materia de retenciones a cuenta del IRPF<sup>703</sup> o el resumen anual de operaciones del IVA<sup>704</sup>, podría ser de gran utilidad para la base de datos central en cuanto que aportarían una información de gran utilidad para la comprobación de la determinación de los factores de ventas y trabajo, de ahí que lo lógico sería que la Administración tributaria española aportara, sin necesidad de recibir

---

<sup>702</sup> Op cit p. 904

<sup>703</sup> Modelo 190

<sup>704</sup> Modelo 392

requerimiento alguno, esa información procedente de los sujetos pasivos acogidos a la BICCIS en régimen de grupo<sup>705</sup> a la base de datos central.

De hecho, para realizar un auditoría resulta imprescindible haber realizado antes un estudio previo del funcionamiento del grupo en su conjunto así como de cada una de sus filiales e, incluso, de sus entidades asociadas, en cuanto que respecto de éstas últimas se aplicarán precios de transferencia, por lo que, sin una información consistente previa, teniendo en cuenta, además, los perentorios plazos previstos en el artículo 114 para dictar liquidaciones regularizadas, el sistema no tendría posibilidades de éxito.

Finalmente, hay que tener en cuenta que la necesidad de realizar actuaciones de comprobación coordinadas se tiene que apoyar en una planificación previa y sin una base de datos central que suministre informaciones relevantes y que permita realizar estudios agregados del comportamiento de los contribuyentes acogidos al sistema, no cabe pensar en planificación alguna ni en evaluación de los resultados de aplicación del mismo. No podemos olvidar por último que, según lo previsto en el artículo 133, transcurridos cinco desde la entrada en vigor de la directiva, la Comisión debe reexaminar su aplicación y presentar al Consejo un informe sobre el funcionamiento de la misma por lo que, sin el apoyo de esa herramienta, la evaluación del funcionamiento del sistema desde un punto de vista agregado no se podrá llevar a cabo.

Por tanto, aunque la Propuesta solo dedica un precepto a esta materia, en una revisión de la misma deberían ampliarse sus contenidos, pues para que esa base de datos funcione su regulación tiene que ser unitaria aunque, a la postre, cada Estado sólo pueda introducir en la misma aquella información que su normativa interna le permita, si bien si la adaptación de la Directiva lo impusiera, tendría que establecer unas obligaciones de información correlativas en su respectivo territorio.

### **5.3 Responsabilidades de la autoridad tributaria principal**

Según lo previsto en el párrafo 38 del WP061<sup>706</sup>, la principal responsabilidad de la autoridad tributaria principal es la de la verificación de la declaración fiscal consolidada así como la valoración y revisión de la misma.

A continuación, el párrafo 39 añade que la confirmación o la revisión de la declaración presentada llevada a cabo por la autoridad tributaria principal puede ser directamente tratada y reconocida como un instrumento que permite su aplicación directa en los Estados miembros. Asimismo, añade que las reclamaciones que procedan contra ese instrumento se regirán por la normativa vigente en el Estado del sujeto pasivo principal.

Por su parte, el párrafo 40 determina que la autoridad tributaria principal y otras autoridades competentes pueden conjuntamente determinar que investigaciones adicionales o inspecciones pueden ser necesarias y que autoridad debe llevarlas a cabo

---

<sup>705</sup> En nuestra opinión, no se debería suministrar esa información para los sujetos pasivos en régimen individual, puesto que van a liquidar su deuda tributaria íntegramente a la Administración tributaria española.

<sup>706</sup> Op cit p. 9



teniendo en cuenta la localización de las actividades y de los registros del contribuyente del grupo.

En el párrafo 41 se prevé que la autoridad principal es responsable de recopilar todos los resultados de esas investigaciones o inspecciones y, de acuerdo con las otras autoridades competentes, emitir un instrumento para modificar la base imponible consolidada, las cuotas individuales de cada uno de los contribuyentes del grupo y las obligaciones derivadas de la misma.

De lo expuesto se infiere que la misión principal de la autoridad tributaria principal es la de velar por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Directiva para lo cual puede llevar a cabo auditorías y coordinar las actuaciones de las autoridades competentes. Asimismo, de lo previsto en el artículo 115, relativo a la base de datos central, se desprende la obligación que le incumbe de incorporar a dicha base de datos todos los documentos presentados por el sujeto pasivo principal, así como la documentación derivada de las actuaciones inspectoras o investigaciones llevadas a cabo y de las resoluciones y notificaciones que vaya adoptando. No obstante, como hemos indicado en el apartado anterior, la responsabilidad de compartir la información obtenida no es responsabilidad exclusiva de la autoridad tributaria principal sino de todas las autoridades competentes.

Queremos resaltar la importancia de la coordinación de actuaciones que tiene que apoyarse en dos ejes: el primero, la planificación de actuaciones, lo que requiere que la determinación de los contribuyentes objeto de comprobación se realice con la suficiente antelación para disponer de un tiempo previo que permita el estudio y obtención de información relevante para la comprobación; el segundo, la colaboración de las restantes autoridades competentes en el procedimiento, de forma que todas se sientan implicadas aunque no constituyan la autoridad tributaria principal, teniendo siempre presente, como acertadamente señala BAYONA-GIMÉNEZ<sup>707</sup>, que las actuaciones deberían ser llevadas a cabo, en cada caso, por la Administración más cercana al contribuyente.

En el apartado siguiente expondremos las fases del procedimiento de auditoría con la finalidad de comentar las posibilidades de colaboración administrativa que se pueden realizar en el curso del mismo.

## **5.4 Fases del procedimiento de auditoría**

### **5.4.1 Iniciación de actuaciones y duración de las mismas**

Aunque según BAYONA-GIMÉNEZ<sup>708</sup> el procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, en nuestra opinión, la iniciación a instancia de parte tiene un carácter indirecto y no puede ser considerada en puridad un modo de iniciación del procedimiento ya que el sujeto pasivo principal no tiene un derecho de contenido similar al previsto en

---

<sup>707</sup> Op. cit. p. 1016

<sup>708</sup> Op. cit. p. 1020

nuestra LGT que le permita solicitar a la Administración que lleve a cabo una comprobación limitada.

El sujeto pasivo principal tiene la obligación, prevista en el artículo 111, de comunicar a la autoridad tributaria principal los errores que haya detectado en la declaración consolidada, lo que, en nuestra opinión, no puede ser considerado propiamente un derecho a que el procedimiento de auditoría se inicie a instancia de parte, sin perjuicio de reconocer que, si los errores cometidos son de cierta relevancia, muy posiblemente den lugar a la iniciación del procedimiento que, como es lógico, debería extenderse a la comprobación de todos los extremos que la autoridad tributaria principal y las demás autoridades competentes estimen pertinentes y no solo a los derivados de la corrección o subsanación de los errores padecidos<sup>709</sup>.

Lo anterior nos lleva a plantearnos la conveniencia de establecer una carta de derechos y garantías del contribuyente europeo, proyecto en el que está trabajando la Comisión y que encuentra sus raíces en los derechos recogidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. En relación a esta cuestión, GOROSPE OVIEDO<sup>710</sup> llama la atención sobre el amplio catálogo de derechos y garantías procesales contenido en el artículo 6 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, de los que destaca el derecho a un proceso equitativo y el derecho a la propiedad.

En cuanto a la forma de iniciación, poco dice el documento de trabajo WP061, si bien, en nuestra opinión, la afirmación más relevante es la que se realiza en el párrafo 40, según el cual la autoridad tributaria principal y las demás autoridades competentes determinarán conjuntamente las comprobaciones o inspecciones que se han de realizar así como la autoridad que las ha de llevar a cabo teniendo en cuenta la localización de las actividades y los registros del grupo.

Por tanto, aun cuando se trate de la comprobación de un grupo fiscal, es posible que la comprobación se extienda solo a uno o varios de sus miembros, sin perjuicio de que la modificación de la base imponible de los miembros del grupo afecte o incida en la base imponible consolidada. Pensemos, por ejemplo, en un grupo fiscal en el que uno de los miembros del grupo ha tenido importantes pérdidas que han sido compensadas en la base imponible consolidada afectando, por tanto, a los restantes miembros del grupo que han visto reducida o anulada su deuda tributaria como consecuencia de las mismas. Nada de extrañar tiene que la comprobación se pueda limitar a la determinación de la base imponible de la entidad que ha compensado sus pérdidas dentro del grupo, sobre todo porque ello ha repercutido de manera muy directa en la deuda tributaria de los restantes miembros del grupo y, por consiguiente, en los ingresos tributarios de los Estados de residencia de esas compañías.

---

<sup>709</sup> De lo anterior se infiere que no toda corrección de errores tiene que dar lugar a una liquidación tributaria.

<sup>710</sup> J.I. GOROSPE OVIEDO, "Las garantías del contribuyente en los Tratados Internacionales Europeos, Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y Convenio Europeo de Derechos Humanos en Crónica Tributaria nº 152/2014, p. 145

En consecuencia, la iniciación de la auditoría deberá comprender la identificación de las entidades del grupo que van a ser objeto de comprobación, el alcance de las comprobaciones a realizar así como las personas que van a llevarlas a cabo.

La comunicación y el procedimiento a seguir se desarrollarán de conformidad con la normativa de los Estados miembros que van a intervenir, quienes deberán tener en cuenta no solo las previsiones contempladas en su normativa nacional, sino también las derivadas de la coordinación de actuaciones realizada por la autoridad tributaria principal que, lógicamente, deberá fijar los tiempos de duración de las mismas así como ir recopilando las resoluciones que se vayan adoptando e incorporándolas a la base de datos central y que, incluso, podría acordar la ampliación de actuaciones a la vista de los resultados que las comprobaciones en curso vayan ofreciendo.

En relación con el plazo de duración de actuaciones y, sin perjuicio de lo establecido en la normativa nacional de las administraciones competentes, hay que tener en cuenta, lo previsto en el artículo 114 en cuanto a los plazos de regularización de liquidaciones en cuanto que, en alguna forma, condicionan la duración del plazo de comprobación por cuanto que el acto administrativo no se podrá dictar una vez transcurrido el mismo.

La Propuesta no contiene ninguna previsión al respecto, salvo la regulada en el segundo inciso del apartado 3 del artículo 114, donde se establece que *“no podrá girarse más de una liquidación regularizada en un periodo de 12 meses.”* ¿Qué se quiere decir con ello? Dos interpretaciones son posibles; una que cada liquidación que se dicte solo puede referirse a un único ejercicio, por lo que solo se podrá comprobar un ejercicio fiscal cada año; otra, que no se puede iniciar una inspección sino han transcurrido doce meses desde la terminación de la anteriormente realizada.

En nuestra opinión, la segunda interpretación es la más correcta y trata de resolver el problema creado por la necesidad de armonizar las prácticas inspectoras sin armonizar la normativa del procedimiento en cuanto que éste es competencia de los Estados miembros. En efecto, en materia de plazos de duración de las actuaciones de comprobación, hay todo tipo de prácticas en los Estados miembros<sup>711</sup>.

Por ello, y aun cuando las autoridades tributarias no tendrían, en principio, más limitaciones que las derivadas de su propia normativa nacional en materia de plazos y de los criterios que impartiera la autoridad tributaria principal, por aplicación de la Propuesta, no podría dictarse una liquidación regularizada antes de que hayan transcurrido 12 meses desde la finalización de la anterior.

La interpretación del alcance de este mandato va a ser muy complicada ya que, como antes hemos comentado, no es necesario comprobar todas las entidades del grupo al mismo tiempo. Imaginemos que en diciembre de 2016 finaliza la comprobación del ejercicio 2014 de las filiales españolas de un grupo BICCIS y se dicta la correspondiente

---

<sup>711</sup> En el ejercicio 2002 realicé un programa Fiscalis sobre el tratamiento de los grandes contribuyentes en los Estados miembros de la Unión Europea, en el que se pusieron en común las prácticas y criterios aplicados en materia de actuaciones inspectores y, entre ellos, se habló del plazo de duración y alcance de las actuaciones siendo patente la diferente forma de actuar en unos y otros países y las notables diferencias existentes en materia de plazos, desde los seis meses a los dos años.

liquidación regularizada en junio del mismo año. La declaración consolidada se presentó, conforme a lo previsto en el artículo 109.5, el 30 de septiembre de 2015, suponiendo que el ejercicio fiscal coincida con el año natural. Según lo previsto en el artículo 114.3 in fine, la comprobación de las filiales francesas del mismo grupo, no podría iniciarse hasta diciembre de 2017, por lo que si de la comprobación llevada a cabo de las filiales españolas surgieran contingencias que aconsejaran la comprobación de las filiales francesas por el mismo ejercicio 2014, el plazo que tendría la Administración tributaria francesa para llevar a cabo esas actuaciones sería muy reducido pues, en todo caso, deberían terminar antes del 30 de septiembre de 2018, por lo que solo dispondrían de 9 meses para ello. Además, la comprobación de las filiales francesas acortaría los plazos para la comprobación de otras filiales del grupo de otros países.

Lo anteriormente expuesto hace que resulte aconsejable una planificación muy rigurosa y que todas las administraciones tributarias sean conscientes de que su labor repercute muy directamente en las demás, en cuanto que condiciona el resultado de sus trabajos y, en consecuencia, el de los ingresos de los respectivos Estados miembros.

Mucho nos tememos que una parte importante de los conflictos administrativos a resolver procedan de la determinación y atribución de los factores conducentes al reparto de la deuda tributaria. De hecho, en los países en los que este sistema está vigente, esos conflictos están a la orden del día por lo que a las complicaciones propias de la correcta determinación y medición de los hechos imponible, se unirán las propias de la determinación y atribución de los factores sin cuya resolución no se puede dictar liquidación alguna porque sin la determinación y atribución de los factores, aunque se haya determinado la base imponible consolidada común, no se podrá determinar la deuda tributaria pues ésta tiene que ser objeto de reparto y distribución y en este campo pueden surgir innumerables cuestiones.

#### **5.4.2 Finalización de actuaciones**

Hemos comentado en el apartado anterior algunas cuestiones vinculadas a la duración de las actuaciones de comprobación constatando que nada se prevé en la Propuesta, si bien el inciso final del artículo 114.3 puede contribuir a resolver de una forma expeditiva, aunque no muy satisfactoria, esta cuestión.

En cuanto a la finalización de las actuaciones, entendemos que se tendrá llevar a cabo de una forma coordinada entre la Administración tributaria del Estado miembro a la que se encomendaron las actuaciones, o a varias, en el caso de que se comprobaran entidades miembros del grupo de diferentes Estados, y la autoridad tributaria principal, en cuanto que tienen tareas diferentes. Así, las autoridades competentes comprobarán la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo objeto de la auditoría y la autoridad tributaria principal comprobará la base imponible del sujeto principal, la consolidación de las bases imponibles del grupo y la distribución y el reparto de la deuda tributaria del grupo a cada uno de sus miembros con la consiguiente determinación y atribución de los factores en la forma prevista en el capítulo XVI. En todo

caso, la práctica de la liquidación regularizada compete a la autoridad tributaria principal quien determinará, tras la revisión efectuada, la deuda que corresponda a cada una de las entidades del grupo.

Con carácter previo hemos de determinar la naturaleza que tiene tanto la liquidación regularizada dictada por la autoridad tributaria principal como la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo, según resulte de las actuaciones realizadas por las autoridades competentes a quienes se ha encomendado esta tarea.

Comenzando por lo que se refiere a la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades miembros del grupo, lo primero que hay que tener en cuenta es que el acto administrativo que las determina no puede ser calificado de liquidación regularizada por cuanto que no determina deuda tributaria alguna. Tampoco puede, en puridad, ser calificado de diligencia, pues va más allá de una mera constatación de hechos en cuanto que procede a la cuantificación y determinación de los elementos que integran el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Con lo que más parecido guarda en nuestro ordenamiento es con la diligencia resumen de la comprobación de las sociedades dominadas de los grupos fiscales, si bien presenta aspectos diferenciados por cuanto que en los grupos fiscales españoles el contenido de esa diligencia se integra en el del acta que se incoa a la sociedad dominante del grupo, mientras que en el caso que ahora nos ocupa, esa diligencia surtirá efecto ante la autoridad tributaria principal quien la integrará en el contenido de la liquidación regularizada que dicte. Nada se dice en cuanto a si la autoridad tributaria principal puede poner alguna objeción o reparo a dicha regularización de lo que cabe concluir que se aceptará en sus mismos términos por cuanto que a dicha Administración se le ha encomendado esa comprobación y además habrá ido informando puntualmente a las demás autoridades del desarrollo de la misma.

Una cuestión importante a tener en cuenta es que dicho acto de determinación de la base imponible no es susceptible de reclamación separada y sólo se puede recurrir ante la Administración tributaria del Estado del sujeto pasivo principal con arreglo a la normativa prevista en el mismo, si bien esta cuestión la analizaremos posteriormente.

En lo que se refiere a la liquidación tributaria que dicte la autoridad tributaria principal, el apartado 6 del artículo 114 prevé un trámite especial de consulta, de forma que antes de regularizar una liquidación, la autoridad tributaria principal debe consultar a las autoridades competentes de los Estados miembros en que resida o esté establecido el miembro del grupo. Dichas autoridades dispondrán del plazo de un mes tras la consulta para expresar sus puntos de vista. El sentido de esta opinión no es vinculante, si bien lo lógico es que la autoridad tributaria principal lo tenga en cuenta.

No obstante, es cierto que la aplicación de la BICCIS puede suscitar numerosos conflictos y discrepancias entre las distintas administraciones tributarias. En relación a

esta cuestión SEER<sup>712</sup> propone crear un procedimiento centralizado para la resolución de conflictos entre los Estados miembros con diversas opciones que incluyen la creación de una especie de Corte Europea de Arbitraje para resolver diferencias.

Lo cierto es que estas diferencias pudieran afectar seriamente al sistema de ahí que una posible solución sea la indicada por CARBAJO VASCO<sup>713</sup> sobre la conveniencia de la creación de una Autoridad Tributaria Internacional que controle, recaude y distribuye los tributos de base mundial y que pueda tomar decisiones desde una base supranacional y una perspectiva globalizadora, no mirando sólo por el interés de su propia Administración tributaria sino que intente de manera efectiva luchar contra la evasión fiscal y la deslocalización<sup>714</sup>.

Otro aspecto que, en este contexto, no queremos dejar de traer a colación es el relativo a la finalización convencional de los procedimientos tributarios, que está adquiriendo cierto auge como medio de evitar litigios que desgastan a las partes y conducen a resultados inesperados, tanto para unos como para otros. En nuestro ordenamiento, artículos 155 de la LGT y 176 del RPGI, se prevé la posibilidad de finalizar el procedimiento inspector mediante actas con acuerdo en supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. También existen otro tipo de procedimientos de naturaleza convencional como las APAS o acuerdos previos para la valoración de operaciones vinculadas que puede ser de gran interés en el caso de operaciones realizadas con entidades asociadas. Es evidente que este tipo de procedimientos no están regulados en todos los Estados miembros y también que hay otro tipo de acuerdos o *rulings* que se van imponiendo como consecuencia de la cada vez más creciente aceptación de los modelos de cooperación reforzada o, como más recientemente se les denomina, de cumplimiento cooperativo.

En nuestra opinión, para que el sistema BICCIS pueda llegar a funcionar se requiere un cierto *fair play* entre las administraciones tributarias que no deberían pretender ganar contribuyentes a costa de otras administraciones mediante la implantación de procedimientos más ventajosos para el contribuyente, sobre todo cuando los recursos tributarios de otros Estados pueden depender de la forma en que se apliquen esos procedimientos. Por ello, pensamos que, aunque no esté previsto en la Propuesta, no se deberían realizar acuerdos de ese tipo sin que todas las Administraciones afectadas den su conformidad a los mismos ya que, aunque la autoridad tributaria principal está habilitada para dirigir y coordinar el procedimiento, entendemos ello no le faculta para concertar acuerdos sin el consentimiento de todas las partes interesadas. Pensemos, por

---

<sup>712</sup> R. SEER, "Arbitration to solve Conflicts between Tax Authorities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M.LANG, Volume 53, Viena, 2008, pp. 925 a 944.

<sup>713</sup> D. CARBAJO VASCO, "Temática actual de la fiscalidad internacional" en la obra colectiva dirigida y coordinada por J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid 2003, p. 87

<sup>714</sup> La propuesta no es descabellada pues en el ámbito financiero se ha creado la figura de un supervisor único para las grandes entidades financieras.

ejemplo, en un acta con acuerdo en materia de valoración de operaciones vinculadas. En nuestra opinión, esa acta solo se podría suscribir en España cuando el sujeto pasivo principal sea una entidad residente en España. Aún con todo, esos acuerdos solo servirían para determinar la base imponible del sujeto pasivo principal y de las restantes entidades del grupo residentes en España o de los establecimientos permanentes situados en España.

Con esto llegamos a una importante conclusión que ya habíamos apuntado anteriormente, cada una de las administraciones tributarias europeas es competente para determinar la base imponible de las entidades residentes o establecimientos permanentes situados en su territorio siempre que la autoridad tributaria principal los incluya en la auditoría a realizar. A estos efectos, el artículo 122.1 contempla la posibilidad de que también puedan iniciarse auditorías a instancia de tales administraciones<sup>715</sup>, las cuales entendemos que se llevarán a cabo siempre que se refieran a entidades residentes en su territorio o establecidas en el mismo, lo que implica que en el ámbito de los grupos BICCIS las administraciones nacionales conservan todavía cierta facultad de iniciativa, lo cual resulta, a nuestro juicio, de todo punto necesario pues no puede verse de vista las ventajas que representa la cercanía al contribuyente.

Por último, hemos de hacer referencia a la posibilidad de efectuar consultas<sup>716</sup> a la autoridad competente previsto en el artículo 119 según el cual:

*“1. Un sujeto pasivo podrá solicitar a la autoridad competente del Estado miembro en el que reside o tiene un establecimiento permanente un dictamen sobre la aplicación de la presente Directiva a una operación específica o a una serie de operaciones que prevea llevar a cabo. El sujeto pasivo podrá también solicitar un dictamen sobre la composición propuesta de un grupo. La autoridad competente hará todo lo necesario para responder a la solicitud en un plazo razonable.*

*Siempre y cuando se comunique toda la información pertinente en relación con la operación o la serie de operaciones previstas, el dictamen emitido por la autoridad competente será vinculante para ella, salvo resolución ulterior en contrario de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, de conformidad con el artículo 123. Si el sujeto pasivo discrepa del dictamen, podrá actuar según su propio criterio, pero deberá señalarlo en su declaración fiscal o en la declaración fiscal consolidada.*

*2. Cuando dos o más miembros de un grupo en diferentes Estados miembros participen directamente en una operación específica o en una serie de operaciones, o cuando la solicitud se refiera a la composición propuesta de un grupo, las autoridades competentes de esos Estados miembros adoptarán un dictamen común.”*

---

<sup>715</sup> Lo que es muy diferente de la previsión contenida en el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 114, que solo les concede la facultad de instar la regularización de una liquidación pudiendo esa solicitud verse desestimada si en el plazo de tres meses no se ha procedido a su regularización.

<sup>716</sup> Solicitud de dictamen, según versión española de la Propuesta.

Del citado precepto, cuyo inciso inicial se refiere a los sujetos pasivos individuales que aplican la BICCIS, se desprende que, en el caso de los grupos, tales dictámenes se han de solicitar a la autoridad tributaria principal quien quedará vinculada por el contenido del mismo, salvo resolución ulterior en contrario de los órganos jurisdiccionales de ese Estado miembro. No obstante, de la previsión contenida en el apartado 2 se desprende claramente que, si el contenido del dictamen afectase directamente a varias entidades del grupo situadas en diferentes Estados miembros, las autoridades competentes de esos Estados adoptarán un dictamen común.

Lo mismo sucederá si la consulta afectase a la composición propuesta de un grupo, de lo que se desprende que se tiene que esas consultas se tienen que plantear con carácter previo a la inclusión de esas entidades en el grupo. No se dice lo mismo, en cambio, en cuanto a las consultas formuladas respecto de la tributación de operaciones específicas o de una serie de operaciones, respecto de las cuales pensamos que también se deberían presentar antes de su realización, pues no tiene lógica alguna efectuar una consulta respecto de una operación o serie de operaciones que ya se han llevado a cabo con todas sus consecuencias.

La realización de estos dictámenes constituirá, sin duda, una valiosa aportación a la aplicación de la Directiva en cuanto que permitirá crear un acervo de doctrina administrativa de gran trascendencia para el desarrollo de su implantación, de ahí que nuestro criterio es que no se deje, exclusivamente, en manos de las autoridades nacionales ya que, si esos dictámenes se llegaran a publicar en una base de datos de dictámenes accesible para los contribuyentes<sup>717</sup>, su contenido trascendería de las situaciones individuales a las que se refieren, al adquirir el rango de doctrina administrativa, por lo que pensamos que deberían seguir un procedimiento similar a la elaboración de contestaciones en el IVA que, aun cuando se contestan por las Administraciones nacionales, los criterios generales se fijan a través del Comité IVA.

Al respecto, hay que tener en cuenta que, según lo previsto en el artículo 131 de la Propuesta, la Comisión estará asistida por un Comité en el sentido del Reglamento nº 182/2011<sup>718</sup>, si bien la aplicación de esos poderes delegados por parte de la Comisión está referida a los supuestos contenidos en los artículos 2, 14, 34 y 42, así como, en su caso, a lo previsto en el artículo 87. No obstante, y aunque no resulta razonable que se examine al más alto nivel toda consulta que se plantee en torno a la aplicación del régimen por cualquiera de los sujetos pasivos del mismo, sí tenemos que insistir en la importancia que tiene para su buen funcionamiento que la doctrina administrativa que se vaya generando se encuentre armonizada.

---

<sup>717</sup> Como sucede con las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos que se publican en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

<sup>718</sup> Reglamento (UE) nº 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de febrero de 2011 por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de competencias de ejecución por la Comisión, DOUE de 28.2.2011.



## 6. Colaboración entre las Administraciones tributarias. El intercambio de información

La colaboración entre las distintas las Administraciones competentes es fundamental para la aplicación del régimen del nuevo régimen. De hecho, si no existiese tal colaboración, la aplicación del régimen quedaría en manos de los interesados, lo que es contrario a su condición de materia propia del Derecho Tributario y, por tanto, del Derecho Público que, en su condición de tal tiene por finalidad la consecución del bien común mediante la consecución de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines sociales.

Esta colaboración se manifiesta en diferentes ámbitos, uno de los cuales es el intercambio de información. Como señala PATÓN GARCÍA<sup>719</sup>, la información tributaria y su “administración”<sup>720</sup> es un elemento clave en la actuación eficiente de las Administraciones tributarias y, por tanto, en la aplicación de los tributos y en la lucha contra el fraude fiscal. La referida autora llega a afirmar que la importancia del intercambio de información es tal que incluso condiciona los métodos para evitar la doble imposición en relación con el nivel de intercambio de información imperante. De hecho algunos países muestran sus reticencias al intercambio de información fiscal debido al secreto que algunos países están acostumbrados a mantener como elemento atractivo para los inversores.

En nuestro ordenamiento, la LGT<sup>721</sup> define las actuaciones de asistencia mutua estableciendo que puedan ser para el intercambio de información, para la recaudación de tributos o para otros fines. Al respecto, señala HERNANDO RIVERA<sup>722</sup>, la asistencia debe estar relacionada con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos de lo que se desprende que la colaboración es más amplia que la mera determinación de los impuestos, pues abarca toda la normativa tributaria (liquidación, obligaciones formales, obligaciones materiales, obligaciones de terceros, comprobaciones...)

Dos importantes Directivas rigen esta materia en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010<sup>723</sup> sobre la asistencia mutua en materia de

---

<sup>719</sup> G. PATÓN GARCÍA, “El intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España” en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *“Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria”*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, p.22

<sup>720</sup> Al respecto, la mencionada autora en nota a pie de página del trabajo citado en nuestra nota anterior, atribuye el empleo del término “administración” a J:M CALDERÓN CARRERO en su trabajo “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada”, en la obra colectiva dirigida y coordinada por J.A RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid 2003, p. 430

<sup>721</sup> Artículo 177.1 bis, según redacción dada al mismo por el Real Decreto ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público que modificó la Ley 58/2003 para recoger los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación den España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros.

<sup>722</sup> M. E. HERNANDO RIVERA, “El futuro de la cooperación fiscal europea: La Directiva 2011/16/UE” en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *“Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria”*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, p. 97

<sup>723</sup> DOUE 31.3.2010

cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas y la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

La aplicación de estas Directivas resulta esencial en el marco del régimen BICIS, pues sólo la cooperación y asistencia entre las Administraciones tributarias puede posibilitar la aplicación del sistema de ventanilla única entre sujetos pasivos residentes en diferentes Estados miembros, de ahí que la Propuesta no contemple disposiciones específicas en la materia por cuanto que ésta está cubierta por lo previsto en las Directivas ya en vigor, las cuales han dado un importante paso adelante en relación con las disposiciones anteriormente existentes.

Este cambio ha sido particularmente relevante en materia de intercambio de información al contemplar la implantación progresiva a partir de 1 de enero de 2014, del intercambio automático de información para ciertas categorías de rentas como los rendimientos del trabajo dependiente, los honorarios de director, seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares, las pensiones, la propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

A raíz de los acuerdos FATCA, el régimen de intercambio automático de información sobre ciertas rentas va a hacerse extensivo a otros Estados distintos de los Estados miembros de la Unión Europea, lo que lleva a GIL SORIANO<sup>724</sup> a reflexionar sobre el futuro de un intercambio de un información automático pero asimétrico que puede afectar seriamente a los acuerdos bilaterales suscritos al amparo del artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE en cuanto que la información obrante en varios de los países que han suscrito recientemente tales acuerdos dista mucho de estar en línea con las prácticas administrativas vigentes en otros Estados<sup>725</sup>.

En esta línea y, como reconoce la Exposición de Motivos de la Directiva 2011/16/UE, la Directiva 77/799<sup>726</sup> “ha dejado de constituir un instrumento adecuado”, por lo que “es necesario adoptar un enfoque totalmente innovador que confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficazmente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la mundialización sobre el mercado interior.”

---

<sup>724</sup> A.GIL SORIANO, “Towards an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point” en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, “*Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*”, Atelier Fiscal, Barcelona 2012 p. 43 y ss.

<sup>725</sup> Según el mencionado autor, op.cit. p. 56, el tratamiento es asimétrico por el trato que el IRS ha dado a los Intermediarios extranjeros cualificados que han suscrito acuerdos de retenciones con el IRS y que les permite mantener de facto el secreto bancario para los extranjeros que obtienen rentas pasivas en los Estados Unidos.

<sup>726</sup> Directiva 77/799/UE, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua d elas autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros, DOCE L 327, 27.12.1977

Entre las novedades que la reciente Directiva comporta MARTÍNEZ GINER<sup>727</sup> señala la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva que incluye todos los tipos de impuestos, tanto directos como indirectos, con independencia de las modalidades de percepción a que estén sujetos, junto con la delimitación genérica de los mismos que evita incluir farragosos anexos mencionando los impuestos de cada Estado miembro que quedan afectados por la misma. Asimismo, hace referencia a la posibilidad de incluir en la solicitud de intercambio de información una solicitud de que se realice una investigación administrativa concreta.

Otra de las novedades es la regulación del plazo en el que ha de atenderse un requerimiento de información tributaria, para lo cual se establece un plazo de seis meses contado a partir de la fecha de recepción de la solicitud que puede reducirse a dos cuando no sea preciso realizar investigaciones administrativas en los casos en que la autoridad requerida dispuesta ya de la información solicitada. Nada se dice, sin embargo, en cuanto a las consecuencias del incumplimiento de tales plazos<sup>728</sup>, nada se indica al respecto en la Directiva, de lo que se infiere, en nuestra opinión que, más que un mandato, se trata de una pauta de comportamiento.

Finalmente, hay que destacar la regulación de la posibilidad de que funcionarios extranjeros<sup>729</sup> participen en investigaciones administrativas que se lleven a cabo en otro Estado miembro ejerciendo las mismas facultades de inspección que los funcionarios de la autoridad requerida, de lo que MARTÍNEZ GINER<sup>730</sup> deduce que, en consecuencia, tales actuaciones son susceptibles de interrumpir la prescripción tanto en el Estado de la autoridad requerida como en el Estado de la autoridad requirente. Asimismo, concluye que si esta modalidad de colaboración se llegara a generalizar supondría un notable impulso para la armonización de los procedimientos inspectores en el ámbito comunitario.

También hay que destacar la posibilidad de realizar controles simultáneos prevista en el artículo 12.1 de la Directiva 2011/16/UE que se puede utilizar cuando dos o más Estados miembros acuerden efectuar, cada uno en propio territorio, controles simultáneos de dos o más personas que sean de interés común o complementario para ellos, con objeto de intercambiar la información obtenida.

En lo que se refiere a las condiciones de la cooperación administrativa, el artículo 16.1 establece que cualquier información que se transmita entre los Estados miembros en aplicación de la misma, está amparada por el secreto oficial y goza de la protección que la legislación del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza. Dicha información podrá usarse para la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos incluidos en su

---

<sup>727</sup> L. A. MARTÍNEZ GINER, "El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, pp. 77 y ss.

<sup>728</sup> Al respecto, señala MARTÍNEZ GINER, op. cit. p. 80, que resultaría complicado autoimponerse normas sancionadoras por circunstancia que únicamente perjudica a otro Estado.

<sup>729</sup> Artículo 11.2 de la Directiva 2011/16

<sup>730</sup> Op. cit. p. 83

ámbito de aplicación, así como en procedimientos judiciales que den lugar a sanciones y para el cobro de créditos tributarios o de contribuciones a la Seguridad Social.

Por su parte, el apartado 2 del mismo precepto contempla la posibilidad de que, con permiso del Estado requerido y siempre que la legislación del Estado requirente lo autorice, la información obtenida pueda usarse para fines distintos de los anteriormente mencionados. Dicho permiso se concederá por la autoridad competente del Estado del que proceda dicha información, siempre que la información pueda utilizarse con fines semejantes en su propio territorio.

Finalmente, según lo previsto en el apartado 3, es posible que la información obtenida se transmita por el Estado receptor de la misma a otro Estado miembro siempre que dicha transmisión se atenga a las disposiciones previstas en la propia Directiva y se comunique al Estado de origen de dicha información su intención de compartirla con otro Estado miembro.

De acuerdo con la normativa comunitaria vigente hemos de analizar el intercambio de información contemplado en la Propuesta al que se dedican los artículos 120 y 121.

El primero de los preceptos citados establece lo siguiente:

*“1. La información comunicada en virtud de la presente Directiva se facilitará, en la medida de lo posible, por medios electrónicos, utilizando la red común de comunicación/interfaz común de sistemas (red CCN/CSI).*

*2. Cuando una autoridad competente reciba una solicitud de cooperación o de intercambio de información que afecte a un miembro de un grupo, con arreglo a la Directiva 2011/16/UE, responderá a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha de recepción de la solicitud.”*

Por su parte, el artículo 121 establece lo que denomina “cláusula de confidencialidad” en los siguientes términos:

*“1. Toda información que se dé a conocer a un Estado miembro con arreglo a la presente Directiva será mantenida en secreto por ese Estado, del mismo modo que la información recabada con arreglo a su legislación nacional. En cualquier caso, dicha información:*

*a) podrá facilitarse solo a las personas que participen directamente en la liquidación tributaria o en su control administrativo;*

*b) podrá además darse a conocer exclusivamente en relación con procedimientos judiciales o procedimientos administrativos que impliquen sanciones y que tengan por objeto la realización o regularización de la liquidación tributaria o guarden relación con ella, y solo a personas que participen directamente en dichos procedimientos; no obstante, la referida información podrá desvelarse en el curso de audiencias públicas o en sentencias si la autoridad competente del Estado miembro que proporciona dicha información no se opone a ello;*

*c) no se utilizará en ninguna circunstancia para otro fin que no sea de carácter fiscal o en relación con procedimientos judiciales o procedimientos administrativos que impliquen sanciones y que tengan por objeto la realización o regularización de la liquidación tributaria o guarden relación con ella.*

*Además, los Estados miembros podrán disponer que la información mencionada en el párrafo primero se utilice para la liquidación de otras exacciones, derechos e impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2008/55/CE del Consejo.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la autoridad competente del Estado miembro que suministre las informaciones podrá permitir que se utilicen con otros fines en el Estado solicitante cuando, según su propia legislación, su utilización sea posible con fines similares en las mismas circunstancias.”*

En cuanto al primero de los preceptos citados, debemos destacar dos aspectos. En primer lugar, que la Propuesta se decanta, con claridad, como señalan MARTÍN JIMENEZ. y CALDERON CARRERO<sup>731</sup>, por el sistema de compartir de forma espontánea la información disponible en lugar de que la misma se remita previa solicitud, y no solo es que se vaya a intercambiar de forma espontánea por el procedimiento previsto en la Directiva 2011/16/UE, sino que va a estar disponible en red. Para ello, toda la información que se deba facilitar se comunica mediante un sistema de red común y, por tanto, se almacena en la base de datos central a la que las administraciones competentes pueden y deben acceder. En segundo lugar, y para el caso de que, no obstante lo anterior, hubiera que realizar alguna solicitud de información específica, por ejemplo, para hacer un requerimiento a un tercero, cliente o proveedor de alguno de los miembros del grupo, se habilitan unos plazos serán más breves que los previstos con carácter general en la Directiva 2011/16/UE ya que, en lugar de los seis meses previstos con carácter general, la información solicitada se deberá facilitar en un plazo de tres meses.

Como hemos comentado antes, esto no deja de ser una pauta de buen comportamiento, si bien como todas las administraciones competentes tienen un interés común en la comprobación de las entidades del grupo, esta regla resulta en este caso más operativa por cuanto que si el plazo para dictar la liquidación regularizada se perjudicase como consecuencia de la tardanza de la administración requerida en remitir la contestación requerida, existiría una sanción implícita a ese comportamiento por parte de las otras administraciones competentes.

En este punto resulta totalmente pertinente preguntarnos si el tiempo empleado en remitir esa información interrumpe el plazo de prescripción para dictar la liquidación regularizada. Estamos de acuerdo con MARTÍNEZ GINER<sup>732</sup> en que la solicitud de información formulada al amparo de la normativa comunitaria sobre intercambio de información interrumpe la prescripción de la obligación tributaria principal que se está investigando y se desea liquidar. El problema es que la Propuesta no ha incluido ninguna mención a los supuestos que interrumpen el plazo para dictar liquidaciones regularizadas,

---

<sup>731</sup> Op. cit pp. 895 y ss.

<sup>732</sup> Op cit. p. 80

por lo que esta cuestión, al igual que el resto de cuestiones vinculadas al procedimiento, se regirá por la normativa del Estado miembro en el que las actuaciones se estén llevando a cabo. Por ello, como señala el citado autor, en el caso de cuestiones vinculadas a solicitudes de información, los problemas que se planteen se deberán resolver con arreglo a la normativa del país en el que deba usarse la información que se solicita.

En cuanto al contenido del artículo 121, entendemos que se refiere a las solicitudes de información que se formulan al amparo de los Convenios suscritos para evitar la doble imposición a países no comunitarios, de forma que la Propuesta realiza una armonización del uso que de la información recibida se ha de hacer en el marco de los sujetos acogidos al régimen BICCIS pues no tendría ningún sentido que no se aplicaran similares reglas para el uso de la información obtenida en su aplicación al conjunto de sujetos que aplican este régimen. No obstante lo anterior, hemos de señalar que las reglas al efecto previstas en el mencionado artículo 121 son más restrictivas que las previstas en el artículo 16 de la Directiva 2011/16, pues no se contempla la posibilidad de que la autoridad que recibe la información la ceda a otro Estado si considera que puede serle útil, siempre que el Estado de origen de la información no se oponga a ello. Tampoco se contempla su utilización para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la directiva 2010/24/UE, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, pues la mención que se realiza en el artículo 121 se refiere a la Directiva 2008/55/CE del Consejo, ya derogada por la Directiva 2010/24/UE al tiempo de la publicación de la Propuesta.

En nuestra opinión, las limitaciones establecidas en pro de la confidencialidad de la información obtenida por la Propuesta deberían entenderse también como normas orientadoras ya que la información obtenida al amparo de un convenio bilateral debe estar sujeta, con carácter primordial, a lo previsto en el mismo. En este punto conviene traer a colación la opinión de RIBES RIBES<sup>733</sup> quien señala<sup>734</sup> que, *“en materia de colaboración internacional, los instrumentos internacionales deben prevalecer sobre los unilaterales, no sólo por su carácter más específico sino también por las mayores garantías de secreto que conllevan. Del mismo modo ante la existencia de varias normas ya de índole supranacional o internacional que articulen la asistencia recaudatoria, debe aplicarse aquélla que permita una colaboración más amplia de la máxima eficacia.”*

---

<sup>733</sup> A. RIBES RIBES, “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales” en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *“Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria”*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, p. 130

<sup>734</sup> Citando a J. M. CALDERÓN CARRERO, “Intercambio de información y asistencia mutua” en la obra colectiva coordinada por N. CARMONA FERNÁNDEZ *“Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid 2006, p. 527

## **7. Procedimientos de revisión de los actos administrativa dictados al amparo de la Propuesta. Reclamaciones y recursos**

La Propuesta regula esta materia en los artículos 123 a 126, ambos inclusive, distinguiendo dos tipos de impugnaciones, las derivadas de los desacuerdos que surjan entre los Estados miembros y las que pueda plantear el sujeto pasivo principal contra determinados actos que le afecten.

### **7.1 Desacuerdo entre Estados miembros**

Al respecto, el artículo 123 establece lo siguiente:

*“ 1. Cuando la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido un miembro del grupo no esté de acuerdo con una resolución de la autoridad tributaria principal, adoptada de conformidad con el artículo 107 o el artículo 114, apartados 3, 5 o 6, párrafo segundo, podrá impugnar dicha resolución ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal dentro de un plazo de tres meses.*

*2. La autoridad competente dispondrá de al menos los mismos derechos procedimentales de los que disfrute el sujeto pasivo en virtud de la legislación de ese Estado miembro en el recurso interpuesto contra una resolución de la autoridad tributaria principal.”*

En consecuencia, los actos administrativos dictados por la autoridad tributaria principal que pueden ser objeto de recurso por otra autoridad competente ante los órganos jurisdiccionales de la autoridad que dictó el acto son los siguientes:

- a) La aceptación o rechazo de la notificación de la opción
- b) La liquidación regularizada que se dicte al amparo del artículo 114.3
- c) La liquidación regularizada que se dicte al amparo del artículo 114.5
- d) El rechazo por la autoridad tributaria principal de la instancia de una autoridad competente para regularizar una liquidación.

En lo que se refiere a tales actos administrativos objeto de recurso, hay que tener en cuenta que pueden abrirse dos vías paralelas de recurso, pues tanto el sujeto pasivo principal como alguna de las autoridades competentes pueden recurrir el rechazo de la notificación de la opción, así como las liquidaciones regularizadas que se dicten tanto al amparo de lo previsto en el artículo 114.3 como del artículo 114.5. En cualquier caso, los motivos de unos y otros recursos serán distintos,

Como señala GUTMANN<sup>735</sup>, la posibilidad de recurso que se ofrece a las autoridades competentes, no invalida el derecho del contribuyente a recurrir si considera que la resolución dictada no se ajusta a derecho<sup>736</sup>.

En el caso de los recursos contra las liquidaciones regularizadas que se dicten lo más frecuente será que las autoridades competentes recurran la atribución de los factores a uno u otro Estado miembro o la valoración que de los mismos se realice. Como decíamos al examinar esta cuestión en el capítulo anterior, en los Estados que aplican el sistema de distribución territorial por medio de fórmulas de reparto similares a la prevista en la Propuesta, los contenciosos entre las diferentes Administraciones implicadas suelen ser frecuentes.

Al respecto, hay que tener en cuenta que sin la existencia de una autoridad supranacional ante la cual plantear esos recursos entre las diferentes Administraciones, el sistema no ofrece, a nuestro juicio las suficientes garantías, sin que a estos efectos el hecho de que la autoridad competente recurrente disfrute, al menos, de los mismos derechos procedimentales que el sujeto pasivo pueda ser considerado propiamente una garantía procedimental, teniendo además en cuenta que las Administraciones interesadas, incluyendo la de la autoridad principal, deben tener un rango similar y, por este procedimiento, parece que la autoridad principal se sitúa en un plano superior a las restantes autoridades. Por ello, en nuestra opinión, la autoridad recurrente debe disfrutar de los mismos derechos procedimentales que disfrute la autoridad tributaria principal que dictó el acto objeto de recurso. La solución más adecuada, a nuestro juicio, sería, por ello, la creación de una autoridad revisora supranacional para la resolución de estos recursos y en cuya composición participarían representantes de todas las autoridades recurrentes,

En relación a esta cuestión, el apartado IX del WP061<sup>737</sup> preveía que la resolución de los recursos, ya fueran presentados por el sujeto pasivo principal o por las autoridades administrativas competentes, deberían resolverse por un órgano administrativo en cuya composición estarían representados todas las autoridades competentes involucradas en la resolución objeto de recurso. A continuación, se indicaba que si en un Estado miembro no existiera un órgano administrativo de resolución de conflictos, podría designarse una persona cualificada para participar en el referido órgano administrativo supranacional.

Según el parágrafo 59, ese órgano administrativo podría actuar en pleno o en comisiones si bien, en todo caso, la decisión se tomaría por mayoría. Por su parte, el parágrafo 60 contemplaba la posibilidad de que el Consejo delegara en la Comisión el establecimiento

---

<sup>735</sup> D. GUTMANN, "Appeals", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, p. 173

<sup>736</sup> No obstante, en este punto se produce una situación que, en nuestra opinión, resulta anómala, pues mientras que las autoridades competentes disponen de un plazo de tres meses para impugnar ante los órganos jurisdiccionales del Estado de residencia del sujeto pasivo principal los actos dictados por la autoridad tributaria principal, esos mismos actos pueden también ser recurridos, aunque por diferentes motivos, por el sujeto pasivo principal en un plazo de 60 días. Esta disparidad de plazos se podría explicar si los recursos por desacuerdos administrativos fuesen directamente a la vía judicial, mientras que los presentados por el sujeto pasivo principal deberían acudir primero a la vía administrativa.

<sup>737</sup> Op, cit, parágrafos 57 a 64, ambos inclusive



de reglas relativas al funcionamiento del referido órgano, el cual podría confirmar la decisión de la autoridad principal, modificarla o anularla y, en este último caso, se remitiría de nuevo el asunto a la autoridad tributaria principal para que adoptase una nueva decisión. En el caso de que se modificara la decisión de la autoridad tributaria principal, la decisión adoptada por el órgano administrativo la reemplazaría.

El sujeto pasivo principal podría recurrir la decisión adoptada dentro de los 60 días siguientes a la notificación de la misma. Los recursos se deberían resolver en un plazo de 6 meses desde la presentación del recurso, entendiéndose que, si en dicho plazo, no se ha resuelto el recurso, la resolución de la autoridad tributaria principal se considera confirmada. En el caso de que el órgano administrativo confirme, o modifique la decisión de la autoridad principal, el sujeto pasivo principal podrá recurrir la decisión adoptada ante los órganos jurisdiccionales de su Estado de residencia en un plazo de 60 días o cuando expire el periodo de 6 meses en el caso de que la decisión se entienda adoptada por silencio y se confirme, de esta forma, la decisión de la autoridad tributaria principal.

El sistema descrito, común para los recursos del sujeto pasivo principal y los de las autoridades competentes distintas de la autoridad principal, no se introdujo finalmente en la Propuesta que contempla de forma separada unos y otros recursos, los derivados del desacuerdo entre Estados miembros en el artículo 123 y los resultantes de los presentados por el sujeto pasivo principal en los artículos 124 a 126.

Sin duda la creación de un organismo supranacional para resolver todo tipo de recursos habría resultado poco operativa aunque hubiera permitido crear un cuerpo de doctrina uniforme. No obstante, la regulación contemplada en la Propuesta para los que denomina desacuerdos entre Estados miembros no resulta satisfactoria por lo escueto de la misma y por las numerosas cuestiones que plantea, algunas de las cuales no se habrían planteado si en el proceso de toma de decisiones se hubiera contado con la opinión de las autoridades competentes distintas de la autoridad tributaria principal. Por tanto, no nos parece adecuado crear un órgano complejo para resolver conflictos entre autoridades, cuando lo más prudente es intentar evitar que se lleguen a plantear, lo que, sin embargo, la Propuesta no realiza pues sigue dando unos plazos irrisorios para que las autoridades competentes opinen y otorgando un estatuto, a nuestro juicio, exagerado a la autoridad tributaria principal que no tiene por qué ser acorde con la entidad del contribuyente. Imaginemos un grupo fiscal compuesto por dos sujetos pasivos, una entidad operativa residente en Alemania, con un conjunto de filiales y establecimientos permanentes en diversos países de la Unión Europea y la matriz y sujeto pasivo principal residente en Luxemburgo. ¿Es razonable que no se cuente previamente con la opinión de la autoridad tributaria alemana? ¿Deberían admitirse este tipo de grupos?<sup>738</sup> No hay ninguna prohibición al respecto pero, como ya hemos dicho al principio de este capítulo, el sistema de ventanilla única permite elegir la administración tributaria y, en alguna forma, la residencia de un conjunto de entidades a efectos administrativos, por lo que hay

---

<sup>738</sup> La Propuesta no contiene limitaciones a este respecto, pero si tenemos un grupo compuesto por dos entidades, la holding y la operativa, con sus correspondientes filiales, cabe pensar que la localización de la holding constituye una forma de alterar la residencia fiscal de la entidad operativa del grupo.

que ser muy cuidadoso con las relaciones entre las administraciones afectadas antes que crear un sistema para la resolución de conflictos entre las mismas.

En relación a este tipo de reclamaciones derivadas del desacuerdo entre Estados, MARTÍNEZ LOZANO<sup>739</sup> señala que se suscitan numerosas dudas sobre el contenido del referido artículo 123, entre ellas si tales autoridades pueden plantear, además, los recursos administrativos previstos en el artículo 125, con base en que, según lo previsto en el artículo 123, las autoridades administrativas disponen de los mismos derechos procedimentales de los que disfrute el sujeto pasivo, lo que le da pie a pensar que también podrían plantear esas reclamaciones ante los órganos administrativos del Estado del sujeto pasivo principal. Al respecto, añade que lo deseable sería que las reclamaciones que plantearan las autoridades administrativas y el sujeto pasivo principal, pues sobre un mismo asunto podrían presentarse reclamaciones de unos y otros, se resolvieran en el seno de una única impugnación con posibilidad de intervención de todos los afectados.

En lo que se refiere a las reclamaciones que las autoridades competentes puedan presentar, señala el referido autor, que no es descabellado considerar que la posibilidad de impugnación que se les concede esté pensada para aquellos casos en los que dichos Estados consideren que la regularización practicada es beneficiosa para los afectados por cuanto que se debería haber dictado una liquidación por una deuda de superior importe, lo que le lleva a plantearse si, en el marco de la BICCIS, cabe la denominada *reformatio in peius* prohibida en nuestro Derecho.

Lo cierto es que aunque en el artículo 123 se establecen los preceptos en los cuales las autoridades administrativas pueden fundamentar su impugnación, no se especifican las causas de la misma lo que, a nuestro juicio, resulta necesario y que, como decíamos antes, se podría evitar si la decisión se hubiera adoptado de forma colegiada ya que una cosa es que el sujeto pasivo presente toda la documentación del grupo antes una sola administración y, otra, que todas las decisiones le incumban en exclusiva a esa única administración.

Por tanto, y en nuestra opinión, la regulación de este tipo de recursos nos parece insatisfactoria y pensamos que en una revisión final de la Propuesta debería ser modificada en un doble sentido, para evitar que se planteen, concediendo mayor peso a las autoridades competentes en el proceso de toma de decisiones, y especificando las causas que habilitan para recurrir las liquidaciones regularizadas. En este punto, pensamos que, en lo que se refiere a los desacuerdos entre las distintas administraciones solo se deberían suscitar en lo relativo a las cuestiones derivadas de la asignación y distribución de factores entre los Estados miembros, para las cuales vemos adecuado la

---

<sup>739</sup> J.M. MARTINEZ LOZANO, "Los aspectos revisores en el Proyecto de Directiva relativa a BICCIS", Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª. ed) "Desafíos de la Hacienda Pública Española" (2ª Parte): La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera, I.E.F, Doc nº 13/2012, p. 184

creación de unos órganos supranacionales especializados en la materia que irían creando un cuerpo de doctrina al respecto.

Una solución novedosa que podría agilizar los conflictos sin afectar a los sujetos pasivos sería que las Administraciones procedieran a compensar entre sí los créditos surgidos entre unas y otras con motivo de estas resoluciones, si bien esa solución solo la podríamos admitir en el caso de que el tipo del Impuesto sobre Sociedades fuese único para todas las entidades acogidas al régimen BICIS, lo que la Propuesta descarta y que, en nuestra opinión, evitaría buena parte de los conflictos derivados de la asignación de factores por cuanto que desaparecería el aliciente de ubicar los factores productivos en aquellos Estados con tipos impositivos más bajos.

## **7.2 Recursos del sujeto pasivo principal**

Con, en nuestra opinión, el desafortunado título, de “vías de recurso”<sup>740</sup>, el artículo 124 determina los actos administrativos contra los que el sujeto pasivo principal puede presentar recurso en la siguiente forma:

*“1. El sujeto pasivo principal podrá interponer recurso contra los actos siguientes:*

- a) una resolución por la que se rechace una notificación de la opción;*
- b) una notificación en la que se solicite la divulgación de documentos o de información;*
- c) una liquidación regularizada;*
- d) una liquidación por no presentación de la declaración fiscal consolidada.*

*El recurso se presentará dentro de los 60 días siguientes a la recepción del acto recurrido.*

*2. Los recursos no tendrán efecto suspensivo sobre la deuda tributaria del sujeto pasivo.*

*3. No obstante lo dispuesto en el artículo 114, apartado 3, podrá regularizarse una liquidación para dar efecto al resultado de un recurso.”*

De los actos susceptibles de recurso mencionados en este precepto nos llama la atención el contemplado en la letra b) del apartado 1, dado lo genérico de su redacción y la confusión que ello introduce en cuanto al sujeto que puede interponer un recurso por ese motivo que, a tenor de la redacción del precepto podría ser cualquier sujeto pasivo al que se le solicite que aporte informaciones o documentos. También aquí la redacción es, en nuestra opinión, poco afortunada por cuanto que cualquier información que los sujetos pasivos tengan que aportar a la Administración tributaria tiene carácter reservado y no puede ser utilizada más que para los fines para los que ha sido solicitada. Hay que reconocer, no obstante, que esta situación solo se puede producir si el órgano revisor solicita la aportación de tales pruebas, si bien esta solicitud podría producirse si el sujeto

---

<sup>740</sup> En la versión inglesa de la Propuesta el artículo 123 se titula, simplemente, “*Appeals*”.

pasivo principal alegase la necesidad de aportar ciertas pruebas no aportadas en el procedimiento de comprobación<sup>741</sup>.

Por otra parte, y como ya hemos comentado anteriormente, en un régimen de carácter internacional regido, en el ámbito administrativo, por el principio de ventanilla única resulta esencial la colaboración tanto entre las Administraciones tributarias como de los sujetos pasivos con las Administraciones competentes, por lo que, a nuestro juicio, carece de sentido establecer una amplia obligación de informar y colaborar con la Administración en el artículo 118 y, a continuación, en el artículo 124 establecer, sin más, la posibilidad de recurrir en un plazo de 60 días cualquier solicitud de información que se reciba en cuanto que se supone que pudiera implicar la divulgación de los datos o informaciones solicitadas según se desprende de la redacción del referido precepto.

Al respecto, hemos de advertir que si la Propuesta se apoya en los procedimientos tributarios de los Estados miembros, en este asunto debe hacer lo mismo, pues lo razonable es que los actos administrativos sean recurribles de acuerdo con lo previsto en la normativa del Estado que los dicta<sup>742</sup>. Además, como la información susceptible de recurso puede ser la solicitada a cualquier miembro de un grupo o un tercero, la posibilidad de recurrir que se contempla impediría que esa información se llegue a facilitar lo que dado la agilidad de los plazos previstos para dictar una liquidación regularizada, se puede dificultar seriamente que la Administración obtenga los datos y elementos de juicio necesarios para dictar una liquidación fundada.

En lo que se refiere a los tipos de recursos que se pueden interponer, el artículo 125 establece lo siguiente:

*“1. Los recursos contra las liquidaciones regularizadas o contra las liquidaciones efectuadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 112 serán tratados por un órgano administrativo competente para entender en los recursos en primera instancia, de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Si en dicho Estado miembro no existe tal órgano administrativo competente, el sujeto pasivo principal podrá interponer directamente un recurso judicial.*

*2. Al presentar sus alegaciones al órgano administrativo, la autoridad tributaria principal deberá actuar en estrecha concertación con las demás autoridades competentes.*

*3. El órgano administrativo podrá, en su caso, ordenar que el sujeto pasivo principal y la autoridad tributaria principal aporten pruebas documentales sobre los asuntos fiscales de los miembros del grupo y otras empresas asociadas, así como sobre la legislación y los usos vigentes de los demás Estados miembros*

---

<sup>741</sup> Cada vez es más frecuente que los reclamantes aporten nuevas pruebas no aportadas en el procedimiento de comprobación desconocidas por la Inspección al objeto de poner de manifiesto que en las liquidaciones dictadas no se han tenido en cuenta todos los hechos acaecidos por lo que solicitan su anulación.

<sup>742</sup> Según las Directivas comunitarias de información rigen las limitaciones de uso existentes en el país en el que se utiliza la información, si bien ninguna autoridad tributaria debería transmitir informaciones para las que no está habilitada según su normativa interna.

*involucrados. Las autoridades competentes de los demás Estados miembros involucrados prestarán toda la asistencia necesaria a la autoridad tributaria principal.*

*4. Cuando el organismo administrativo modifique la resolución de la autoridad tributaria principal, la resolución modificada sustituirá a aquella y tendrá la consideración de resolución de la autoridad tributaria principal.*

*5. El órgano administrativo resolverá sobre el recurso en el plazo de seis meses. En caso de que el sujeto pasivo principal no reciba resolución alguna en ese plazo, la resolución de la autoridad tributaria principal se entenderá confirmada.*

*6. Cuando la resolución se confirme o se modifique, el sujeto pasivo principal tendrá derecho a interponer recurso directamente ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal durante los 60 días siguientes a la recepción de la resolución del órgano administrativo al que se haya recurrido.*

*7. Cuando se anule la resolución, el órgano administrativo remitirá el asunto a la autoridad tributaria principal, que dictará una nueva resolución dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se le haya notificado la resolución del órgano administrativo. El sujeto pasivo principal podrá interponer recurso contra esta nueva resolución, bien con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1, bien directamente ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, dentro de los 60 días siguientes a la recepción de la resolución. Si la autoridad tributaria principal no dicta una nueva resolución en un plazo de 60 días, el sujeto pasivo principal podrá recurrir la resolución inicial de dicha autoridad ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la misma.”*

De lo expuesto resulta que la regla general que se prevé es la de la resolución de los recursos de conformidad con la legislación del Estado de residencia del sujeto pasivo principal, de forma que, si en dicho Estado, existen órganos administrativos competentes para la resolución de los recursos en primera instancia, se resolverán por dichos órganos con arreglo a su normativa propia, si bien se establecen algunas especificidades para los sujetos acogidos al régimen BICCIS que, en nuestra opinión, pueden afectar seriamente a la regla general de su regulación de conformidad con la normativa de los Estados miembros competentes.

Nos referimos al plazo para presentar el recurso que se establece en dos meses y que, en nuestra opinión, dicho plazo sólo debería jugar como plazo máximo en el supuesto de que la normativa del Estado prevea un plazo superior. En nuestro ordenamiento, la presentación de reclamaciones administrativas deber realizarse en el plazo de un mes, por lo que no vemos la razón por la cual los sujetos pasivos acogidos al régimen BICCIS puedan disponer de 60 días para presentar el recurso, máxime por cuanto el apartado 5 del citado precepto obliga al órgano revisor a resolver el recurso en un plazo de 6 meses, de forma que si transcurrido ese plazo la resolución no se hubiera dictado, la resolución de la autoridad tributaria principal se entenderá confirmada, lo que habilita al sujeto pasivo principal, según lo previsto en el apartado 6, a interponer recurso directamente

ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal durante los 60 días siguientes a la recepción de la resolución del órgano administrativo al que se haya recurrido previamente.

En todo caso, con un plazo máximo de 6 meses para resolver, no parece que, en la situación actual de medios de nuestros tribunales económico administrativos, puedan obtenerse resoluciones expresas a no ser que habiliten unas salas específicas para los sujetos acogidos a la BICCIS, lo que nos parece una ventaja improcedente, de ahí que, como antes hemos comentado, la creación de unos tribunales administrativos específicos en los que intervengan funcionarios de todos los Estados miembros podría contribuir a resolver este problema, pues de otra forma parece que los recursos se resolverían por silencio negativo lo que no sería un buen comienzo y además violentaría una regla esencial de nuestro ordenamiento que obliga a nuestros tribunales, administrativos o judiciales, a resolver de forma expresa.

Otra especialidad con la que no estamos del todo de acuerdo es la prevista tanto para los recursos administrativos<sup>743</sup>, como para los judiciales<sup>744</sup>, en virtud de la cual el órgano administrativo o el judicial pueden requerir tanto al sujeto pasivo principal como a la autoridad tributaria principal para que aporten pruebas documentales sobre los asuntos fiscales del grupo y otras empresas asociadas, con lo cual las instancias revisoras se convierten en instancias resolutorias en la medida en que reciben nuevas pruebas no aportadas ante la Administración tributaria con lo cual valoran los hechos acaecidos de forma autónoma en lugar de revisar si las actuaciones de la Administración tributaria se han ajustado a derecho.

Finalmente, en lo que se refiere a los recursos judiciales, el artículo 126 establece lo siguiente:

*“1. El recurso judicial contra la resolución de una autoridad tributaria principal se registrará por la ley del Estado miembro de dicha autoridad tributaria principal, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3.*

*2. Al presentar sus alegaciones a los órganos jurisdiccionales, la autoridad tributaria principal deberá actuar en estrecha concertación con las demás autoridades competentes.*

*3. El órgano jurisdiccional nacional podrá, en su caso, ordenar que el sujeto pasivo principal y la autoridad tributaria principal aporten pruebas documentales sobre los asuntos fiscales de los miembros del grupo y otras empresas asociadas, así como sobre la legislación y los usos vigentes de los demás Estados miembros involucrados. Las autoridades competentes de los demás Estados miembros involucrados prestarán toda la asistencia necesaria a la autoridad tributaria principal.”*

---

<sup>743</sup> Artículo 125.3

<sup>744</sup> Artículo 126.3

De lo previsto en este precepto se desprende que en materia judicial no hay más especialidades procesales que la contemplada en el apartado 3, es decir, la posibilidad de que el órgano jurisdiccional ordena la aportación de nuevas pruebas tanto al sujeto pasivo principal como a la autoridad tributaria principal, cuestión sobre la que ya hemos expresado nuestra opinión anteriormente. Por tanto, los plazos para la interposición de recursos serán los previstos en cada Estado miembro, como también lo serán los tipos de recurso, de lo que cabe concluir que, si la normativa nacional contempla la posibilidad de interponer recurso de apelación o casación, resultará posible y que dichos recursos se podrán presentar tanto por el sujeto pasivo principal como por las autoridades tributarias competentes, de lo que cabe deducir que esta será una de las cuestiones que se sopesen a la hora de configurar la residencia del sujeto pasivo principal que, como venimos repitiendo, implica elegir no solo la Administración competente sino también el sistema de recursos contra las decisiones administrativas que se adopten.

También queremos señalar que de la lectura de los apartados 2 y 3 de este precepto se desprende que no está pensando en los recursos derivados de desacuerdos entre Estados miembros, pues en tal caso carece de sentido que todas las autoridades actúen en estrecha concertación y colaboración, lo que introduce una sombra de duda en cuanto a la forma de resolver los recursos derivados de los conflictos entre administraciones que, en nuestra opinión, deben tratar de evitarse si se quiere que el sistema funcione.

## **8. Conclusiones**

El sistema de ventanilla única constituye uno de los ejes de la Propuesta y juega un papel muy relevante en el contexto de la misma, además de que puede convertirse en el motor de la armonización de los procedimientos en la Unión Europea.

Como se decía en España en los años en que se hicieron las importantes reformas de la Administración tributaria que contribuyeron a poner en marcha el sistema tributario constitucional español, un sistema tributario vale tanto como la Administración encargada de aplicarlo, a lo que se añadió, más tarde, el famoso eslogan de “Hacienda somos todos”, hay una absoluta interrelación e interdependencia entre las normas tributarias y la aplicación que de las mismas se realiza tanto por la Administración como por los contribuyentes,

La acción conjunta de estos tres elementos, sistema normativo, administración tributaria y contribuyentes, es lo que permite determinar el resultado de una reforma, su éxito o su fracaso. Por ello, si las Administraciones tributarias europeas no ponen todo su empeño en que el sistema funcione, y no solo aumentando el censo de contribuyentes acogidos al sistema, sino consiguiendo que la recaudación aumente y disminuyan los litigios, el sistema quedará solo como objeto de estudios e investigaciones varias.

Por ello, es tan importante que las Administraciones tributarias se impliquen, como también lo es que los contribuyentes se acojan al sistema para ahorrar costes de gestión y compensar bases imponibles negativas pero no para evitar la aplicación de la normativa

o buscar la contradicción entre las diferentes normas de los Estados miembros de forma que los ingresos queden invalidados o se consigan duplicar los mismos gastos.

El mayor riesgo que tiene este sistema es que las posibilidades de planificación se disparen y crucen esa línea, a veces muy fina, que separa la planificación legítima de la ilegítima, y las grandes empresas multinacionales contribuyan menos que con los sistemas tributarios actuales. Como el sistema es facultativo, si las administraciones tributarias reaccionan, los contribuyentes saldrán del sistema, por lo que nos encontraremos en una difícil situación, la Directiva solo podrá prosperar si el número de contribuyentes acogidos al sistema aumenta y esta circunstancia solo se podrá producir si reduce la tributación nacional de las empresas acogidas al mismo ya que el mero ahorro de costes de gestión no conseguirá propiciar que los contribuyentes pasen de los sistemas tributarios nacionales al sistema BICCIS.

En este contexto, las administraciones tributarias pueden jugar un papel muy importante a la hora de incorporar contribuyentes al sistema dándoles una atención personalizada y una respuesta ágil a las cuestiones que planteen. La dificultad reside en coordinar los procedimientos nacionales de aplicación de la Propuesta. De ahí que sería positivo introducir algo más de contenido en el capítulo XVII para conseguir una mayor armonización de los procedimientos aplicables de forma que la determinación del sujeto pasivo se realice por razones económicas objetivas y no para beneficiarse de unos procedimientos distintos de los que, en otro caso, le hubieran sido aplicables.

La armonización de las sanciones y, también, de los intereses de demora parece en este punto necesaria porque, contribuyen a determinar el pago final del impuesto en caso de regularización administrativa y no deberían ser sustancialmente diferentes de unos Estados a otros. La Propuesta guarda el más completo silencio sobre estas cuestiones y son muy importantes.

Otra cuestión vinculada a las anteriores es la relativa a la posible aplicación del delito fiscal en caso de los más graves incumplimientos de la normativa de la Propuesta con el resultado de ingresar una deuda tributaria sustancialmente inferior a la que habría resultado de aplicar correctamente la Propuesta. Ciertamente, la aplicación de la figura del delito fiscal en este marco no resulta sencilla por muy diversas razones, de entrada porque las entidades miembros del grupo ingresan la deuda tributaria que resulta de la base imponible que les resulta atribuida tras la aplicación de la fórmula de reparto prevista en el artículo 86 lo que, salvo en el caso de falseamiento de los factores de la misma, no parece que pueda determinar la apreciación de culpabilidad, si bien si una entidad miembro del grupo falseara sus resultados con la finalidad de obtener bases imponibles negativas que minorasen la deuda tributaria de los restantes miembros del grupo, aunque no le supusiera la determinación de deuda tributaria alguna, debería, en los casos de mayor gravedad, de poder ser imputada en calidad de responsable. Por tanto, una mayor armonización de la figura del delito fiscal en el ámbito europeo parece también necesaria, pues es inherente a la propia naturaleza del Derecho tributario contar con un sistema normativo disuasorio de su incumplimiento.



En nuestra opinión, se debería dar un mayor peso a la colaboración entre las autoridades administrativas competentes, ya que la Propuesta está muy inclinada por la figura de la autoridad tributaria principal y considera al resto de las autoridades competentes como actores secundarios que apenas tienen papel, cuando sin la colaboración de todas las autoridades no se conseguiría la aplicación del régimen.

Es cierto, sin embargo, que no se puede imponer la aplicación de la regla de la unanimidad que impediría la resolución de cualquier procedimiento, si bien debe imperar el consenso. Ello solo se puede conseguir si hay una planificación coordinada de actuaciones y se fijan objetivos comunes.

La creación de un organismo supranacional de supervisión de las entidades acogidas a la BICCIS, aunque los funcionarios residieran en sus respectivos países para no perder la cercanía con el contribuyente ni la aplicación de los procedimientos nacionales, resultaría muy conveniente. En todo caso, un organismo de dirección y planificación general de actuaciones, así como de revisión de la aplicación del mismo, resulta necesario.

Los conflictos derivados de la determinación y atribución de los factores pueden ser muy importantes. Para la resolución de los mismos, en cuanto que se basan, principalmente, en cuestiones de hecho, la creación de unos órganos arbitrales comunes puede ser interesante, si bien es cierto que tienen que actuar con mucha agilidad pues el cobro de la deuda tributaria depende, en última instancia, de esa resolución.

En nuestra opinión, crear dos vías de recurso, la propiamente dicha para las cuestiones tributarias y la arbitral para la determinación y asignación de los factores, puede complicar y retardar la solución, por lo que lo más razonable sería implementar una resolución pseudoarbitral en el contexto del procedimiento tributario de forma que todos los contenciosos que surgieran en relación con una misma liquidación regularizada se resolvieran conjuntamente.

En este contexto, no resulta fácil incardinar en el mismo procedimiento las reclamaciones de los sujetos pasivos y las de las autoridades tributarias, por lo que pensamos que sería más conveniente separarlas y, en todo caso, implementar todos los medios que sean necesarios para que las administraciones tributarias resuelvan sus discrepancias antes de que se dicte la liquidación regularizada, de ahí que los recursos de las autoridades competentes frente a los actos de la autoridad tributaria principal se reduzcan al mínimo.

Finalmente, la determinación del sujeto pasivo principal se debería llevar a cabo con la máxima racionalidad y fundamento por lo que no vemos inconveniente en que las autoridades competentes hagan uso de la posibilidad prevista en el segundo párrafo del artículo 116 si la designación del sujeto pasivo principal no reúne estos requisitos de racionalidad y fundamento, ya que conceder esta posibilidad solo en circunstancias excepcionales, como señala la citada norma, no parece que pueda ser suficiente para salir al paso de las posibles situaciones de deslocalización administrativa que, por esta vía, puedan plantearse.

## **CAPÍTULO XIV. IMPACTO ECONÓMICO DE LA PROPUESTA. EFECTOS PARA ESPAÑA**

### **1. Introducción**

La previsión de los efectos económicos de cualquier reforma tributaria resulta esencial y obligada para tomar una decisión en relación con su implantación, teniendo en cuenta que la principal finalidad de los impuestos es allegar recursos económicos para contribuir a la realización de los fines sociales, si bien ese objetivo debe ser ponderado en unión de otros, como la incidencia en la inversión y el empleo. De ahí que toda propuesta de modificación de la normativa tributaria deba de ir acompañada de una ficha de impacto sobre los efectos previsibles que se derivarían de su implantación y aplicación.

Lo mismo sucede en el ámbito comunitario, por lo que la Comisión elaboró un primer borrador de informe sobre el impacto económico de la implantación de un sistema de base común consolidada que sometió al Consejo en diciembre de 2010 y que, con base en las observaciones recibidas, dio lugar al informe definitivo de 16 de marzo de 2011<sup>745</sup>.

Por su parte, algunos países han encargado a grandes consultoras la elaboración de informes sobre el impacto que la aprobación de la Propuesta tendría en sus ingresos tributarios. Asimismo, la doctrina se ha ocupado del tema en diversos trabajos elaborados desde muy distintos puntos de vista.

El informe de la Comisión, en cuanto que en la fecha de su elaboración no estaba aprobada la Propuesta por el Colegio de Comisarios y, debido a que los estudios encargados para su elaboración datan de ejercicios anteriores, fue elaborado en base a una serie de hipótesis y premisas previas.

En este contexto, dado que el análisis del impacto económico puede realizarse desde muy diferentes puntos de vista o desde la de cada una de las diferentes etapas del proceso de aplicación que la Propuesta comportaría y, teniendo en cuenta que el régimen tiene carácter optativo, cabe analizar, por nuestra parte, diversos aspectos:

- Incidencia que la Propuesta tendría a la vista de la posibilidad de elegir entre diversas formas de determinación de la base imponible.
- Impacto que en la base imponible común tendría como consecuencia de la consolidación.
- Efectos de la distribución de la base imponible entre los Estados miembros derivados de la aplicación de la fórmula de reparto.
- Influencia que los diferentes tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades establecidos en los Estados miembros de la Unión Europea pueden tener a la hora de que las empresas se decanten por la aplicación de la Propuesta.

---

<sup>745</sup> Impact assessment accompanying document to the Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, SEC(2011) 315 final

Efectivamente, cada uno de estos enfoques nos puede ofrecer diferentes ángulos de visión, ya que la aplicación de la Propuesta puede afectar a la configuración del perfil de los declarantes del Impuesto que, como tendremos ocasión de ver a la luz de las estadísticas tributarias, ofrece rasgos muy diferenciados entre unos y otros grupos, puede potenciar sus efectos por la consolidación de pérdidas transfronterizas, como consecuencia de la aplicación de la fórmula de reparto y, finalmente, los efectos de esta última se podrían ver acentuados por la incidencia añadida que la aplicación de tipos de gravamen muy diferentes entre los Estados miembros de la Unión Europea puede comportar.

Por nuestra parte, además de estas consideraciones, en este capítulo nos proponemos examinar las repercusiones de la Propuesta a la luz del informe de la Comisión, del informe encargado a Ernst & Young por el Ministerio de Finanzas de la República de Irlanda y de diversos trabajos doctrinales.

Asimismo, queremos abordar la incidencia que para nuestro país se podría derivar de la implantación y aplicación de la Propuesta.

Con carácter previo, nos interesa presentar información sobre los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades aplicados en los Estados miembros de la Unión Europea ya que pensamos que pueden tener un peso relevante en los efectos económicos de la Propuesta.

## **2. Tipos impositivos aplicables en la Unión Europea**

Según nota del Instituto de Estudios Económicos<sup>746</sup> 19 países de la Unión Europea ya cuentan en 2014 con un tipo máximo en el Impuesto sobre Sociedades igual o inferior al 25%. Asimismo, hemos de tener en cuenta que a estos países se unirá España en 2016, año en el que entrará en vigor el tipo del 25% para todas las empresas<sup>747</sup>.

Los tipos vigentes en los Estados de la Unión Europea en 2014, según la referida nota, y por el orden en que en la misma se mencionan, de mayores a menores tipos impositivos aplicados, han sido los siguientes:

1. Francia	38,0	15. Reino Unido	21,0
2. Malta	35,0	16. Estonia	21,0
3. Bélgica	34,0	17. Hungría	20,6
4. Portugal	31,5	18. Finlandia	20,0
5. Italia	31,4	19. Croacia	20,0
6. Alemania	30,2	20. Rep Checa	19,0

---

<sup>746</sup> <http://www.ieemadrid.es> de 10.07.2014

<sup>747</sup> Según lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre

7. España	30,0	21. Polonia	19,0
8. Luxemburgo	29,2	22. Eslovenia	17,0
9. Grecia	26,0	23. Rumanía	16,0
10. Países Bajos	25,0	24. Letonia	15,0
11. Austria	25,0	25. Lituania	15,0
12. Dinamarca	24,5	26. Irlanda	12,5
13. Eslovaquia	22,0	27. Chipre	12,5
14. Suecia	22,0	28. Bulgaria	10,0

La determinación de los tipos impositivos máximos del Impuesto sobre Sociedades es una cuestión de gran relevancia en orden a la localización de nuevas inversiones, conclusión que viene avalada, sobradamente, por el éxito que ha tenido la modificación que, en su día realizó Irlanda de su tipo impositivo que se situó, en el momento de su implantación, en el más bajo en aquel momento, y con notable diferencia, de los Estados miembros de la Unión Europea, lo que desencadenó un incremento notable de la inversión extranjera en Irlanda y de la implantación de empresas en su territorio.

De ahí que, si queremos hacer un estudio del impacto de la Propuesta tengamos que partir, necesariamente, del conocimiento de esta situación, lo que, de otra parte, dificulta cualquier análisis a lo largo del tiempo, pues los Estados modifican sus tipos impositivos con frecuencia y, aunque existe una tendencia general a la bajada de tipos en el Impuesto sobre Sociedades para hacer frente a la fuerte competencia fiscal, también hay Estados que, por necesidades económicas o por imperativo de los programas de ajuste, los suben. Así, según el IEE, Francia ha elevado su tipo vigente en 2011, del 34,4 al 38,0 y Portugal elevó su tipo en 2012 al 31,5. Por su parte, España verá reducido el tipo impositivo al 28,0% en 2015 y al 25% en 2016.

Esta circunstancia, por sí misma, no afecta de manera relevante a los estudios publicados ya que, como no han sido objeto de actualización ni revisión en función del tiempo transcurrido desde su elaboración, no han tenido en cuenta el impacto de la crisis económica en las bases imponibles objeto de examen. En efecto, los referidos estudios se han limitado a presentar la incidencia que en las bases imponibles de cada uno de los Estados miembros tendría la aplicación de la Propuesta, sin tomar en consideración la incidencia recaudatoria que ello podría tener en los Estados miembros, en cuanto que no ofrecen un resultado medible en términos recaudatorios, por lo que tampoco se ven afectados por los cambios en los tipos impositivos.

En todo caso, según los datos antes indicados, podemos decir que el tipo medio del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea en el ejercicio 2014 fue del 22,94%, si bien advirtiendo de algo que es evidente en la relación antes formulada, los 10 tipos más bajos de la lista corresponden, con la excepción de Irlanda, a países de reciente adhesión a la Unión Europea, que, por lo general, salvo Polonia, son de pequeña dimensión y sin

unas estructuras tributarias sólidamente implantadas, a diferencia de lo que sucede en Francia, Alemania o España.

Por otra parte, el reducido tamaño de esos países hace que sus necesidades recaudatorias, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, no sea una cuestión relevante por lo que la subida de tipos no les aporta ninguna utilidad, mientras que, por el contrario, la bajada de tipos puede incentivar la inversión procedente de otros Estados miembros y la implantación de filiales que, beneficiándose de la protección comunitaria no tienen que soportar, en cambio, sus altos costes laborales y tributarios.

Con independencia de lo anterior, hay que tomar también en consideración que la introducción de deducciones y bonificaciones asociadas a la realización de determinadas actividades empresariales reduce el tipo efectivo soportado por las empresas por debajo del tipo legal. La estimación de este efecto en la UE27, según trabajo de 2011 de SANZ, ROMERO y BARRUSO<sup>748</sup>, muestra que, en 2009, el tipo marginal efectivo de la UE era del 7,85% y el tipo medio efectivo del 11%. Estas deducciones y bonificaciones suelen afectar, en mayor medida a las grandes empresas, lo que produce un curioso efecto que ya puso de relieve la Comisión en su trabajo de 2001, mientras que dichas empresas soportan, por lo general, un tipo impositivo superior al de las pequeñas empresas, su carga impositiva real es muy inferior y ronda el 5% como tipo medio efectivo.

En el mismo sentido, HERNÁNDEZ DE COS y LÓPEZ RODRÍGUEZ<sup>749</sup>, advierten que *“las deducciones y bonificaciones que afectan a las grandes corporaciones son las que tiene el mayor impacto en la reducción de la carga tributaria de las empresas. Los datos de la Agencia tributaria muestran, de hecho, que, a pesar de tener un tipo legal más elevado, las grandes corporaciones tienen un tipo efectivo significativamente menor, entre 5 y 8 puntos porcentuales, que las pymes y las grandes empresas en el periodo 2007-2011.”*

Asimismo, señalan los mencionados autores que *“El Impuesto sobre Sociedades es una de las principales figuras impositivas del capital de los países desarrollados. La comparación entre países es, en todo caso, difícil, no solo por la propia complejidad del impuesto sino también porque su capacidad recaudatoria está fuertemente afectada por el impacto del ciclo económico de los beneficios empresariales. Dicha prociclicidad, explica el fuerte incremento de su recaudación en la UE27 hasta 2007, en que alcanzó el 3,6% del PIB, y la fuerte caída durante la crisis económica, hasta el 2,6% del PIB en 2010, que se mantuvo en 2012. En España, la prociclicidad del impuesto sobre sociedades ha sido incluso superior, con una brusca caída desde el 4,8% del PIB alcanzado en 2007, hasta el 1,9% del PIB en 2010, y una recuperación posterior*

---

<sup>748</sup> Según cita de P. HERNÁNDEZ DE COS y D. LÓPEZ RODRÍGUEZ, “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la U.E”, *Documentos ocasionales del Banco de España*, nº 1406, 2014, p.23

<sup>749</sup> P. HERNÁNDEZ DE COS y D. LÓPEZ RODRÍGUEZ, “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la U.E”, *Documentos ocasionales del Banco de España*, nº 1406, 2014, p. 23

*motivada por los incrementos impositivos aprobados en el contexto del proceso de consolidación fiscal, hasta situarlo en el 2,2% en 2012.”*

Por su parte, PECHO TRIGUEROS y PERAGÓN LORENZO<sup>750</sup>, en su trabajo sobre la incidencia del Impuesto sobre Sociedades en los Estados latinoamericanos constatan, en primer lugar, la dificultad de extraer conclusiones basadas simplemente en la comparación de los tipos nominales vigentes en cada país, también denominados tipos legales o estatutarios, dada la variedad de estructuras de tipos impositivos vigentes en los países latinoamericanos, teniendo en cuenta la diferente configuración territorial de los Estados cuando confluyen diversos niveles de tributación, estatal, regional o provincial y local, teniendo en cuenta la posibilidad de aplicar tipos impositivos distintos según la diferente fuente de procedencia de las rentas objeto de gravamen.

Con todo, los autores reconocen la dificultad que existe de gravar las rentas de procedencia extranjera lo que ha conducido a un reconocimiento paulatino de exención para las mismas, acompañado, en paralelo, de una restricción de la deducibilidad de los costes de financiación de la obtención de tales rentas.

Asimismo, indican<sup>751</sup> que la comparación de los tipos impositivos efectivos existentes en los diferentes países proporciona una información valiosa de las diferencias existentes entre los tratamientos tributarios aplicados a empresas semejantes, pero ubicadas en diferentes países, ilustrando, así, como funciona la competencia fiscal, si bien añaden que el fenómeno de la competencia tributaria para atraer actividad empresarial no parece estar relacionado con el tamaño de las economías, ni con sus niveles de desarrollo, pues<sup>752</sup> *“siempre habrá una empresa deseosa de llevar a cabo sus actividades económicas (allá) donde sus beneficios sean gravados de forma más favorable”* y eso es lo que parece haber sucedido, en cierta medida, en América Latina.

### **3. Informe de la Comisión sobre valoración del impacto de la Propuesta**

El informe de la Comisión, que parte de anteriores trabajos realizados con la finalidad de eliminar los obstáculos en el mercado interior<sup>753</sup>, surge después de numerosas reuniones de los grupos de trabajo celebrados con los representantes de los Estados miembros<sup>754</sup>, así como de los estudios realizados por importantes equipos de investigación<sup>755</sup>.

---

<sup>750</sup> M. PECHO TRIGUEROS y L. A. PERAGÓN LORENZO, “Estimación de la Carga Tributaria Efectiva sobre la Inversión en América Latina”, Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias- CIAT, 2014. ISBN 978-9962-647-78-2 p. 65

<sup>751</sup> Op cit, p, 43

<sup>752</sup> Citando a Grubert, H. 2003. “The Tax Burden on Cross-Border Investment: Company Strategies and Country Responses.” Documento de trabajo del CESifo Nro. 964. Múnich: Center for Economic Studies and Ifo. Institute for Economic Research (CESifo). Disponible en <http://ssrn.com/abstract=417348>.

<sup>753</sup> “Towards an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU- wide activities”, COM (2001) 582

<sup>754</sup> Una relación de los grupos y reuniones celebradas con la identificación de sus referencias y los temas tratados figura en las páginas 56 a 58 del Informe de la Comisión, además de en su página web.

Lo primero que advierte el Informe es que la Propuesta puede tener un impacto económico considerable por la cada vez más creciente relación, en el ámbito internacional, entre compañías del mismo grupo. Así se indica en el informe<sup>756</sup> que un 50% de los grupos multinacionales europeos no financieros y un 17% de los grupos financieros se podrían beneficiar de forma inmediata de la compensación de pérdidas, lo que supondría un promedio del 3 al 2,5% de los beneficios netos de los grupos financieros y no financieros, respectivamente. Asimismo, advierte que podrían ser compensados de manera inmediata entre el 7 y el 20% de los beneficios netos de los grupos no financieros y financieros<sup>757</sup>.

Otra de los aspectos que subraya el Informe es que los casos pendientes al amparo del Convenio Europeo de Arbitraje<sup>758</sup> podrían disminuir al suprimirse la aplicación del régimen de precios de transferencia para las empresas del mismo grupo BICCIS. Todos estos obstáculos, añade el Informe, constituyen barreras que dificultan el comercio internacional para centrarse, con preferencia, en el ámbito doméstico.

Para analizar el impacto económico del nuevo régimen, la Comisión se planteó cinco posibles escenarios:

1. No hacer nada y mantener la actual situación.
2. Implantar una base imponible común de aplicación facultativa (CCTB).
3. Implantar una base imponible común de aplicación obligatoria (CCTB).
4. Implantar una base imponible consolidada común de aplicación facultativa (CCCTB).
5. Implantar una base imponible consolidada común de aplicación obligatoria (CCCTB).

En cuanto al instrumento jurídico para su implementación, descartó la fórmula de la recomendación o *soft law*<sup>759</sup> por considerar que la Directiva es el único instrumento que

---

<sup>755</sup> En particular de los realizados por CBP Netherlands for Economic Policy Analysis, L. BETTENDORF, A. van der HORST y Oxford University Centre for Business Taxation, M. DEVERUX y S. LORETZ, "The economic effects of EU- reforms in corporate income tax systems", Study for the European Commission, TAXUD/2007/DE/324, octubre 2009 y por C. SPENGEL, A. OESTREICHER, C. ELSCHNER, T. REISTER, C. ERNST, M. GRUNEWALD, K. FINKE, J. PRASSEL. L. CUI, "Study of the impact of the reforms of corporate income taxation systems at the UE level on the size of the tax bases of the UE companies using the model "European Tax Analyzer"", Project for the EU Commission, TAXUD/2007/DE/325, Final Report, Centre for European Economic Research (ZEW) University of Göttingen.

<sup>756</sup> P. 13 del informe

<sup>757</sup> <sup>757</sup> Es de suponer que con la crisis bancaria, este último porcentaje haya aumentado considerablemente.

<sup>758</sup> Según comentamos en el capítulo XIV el crecimiento de estos conflictos, derivados de la aplicación del régimen de precios de transferencia, está creciendo espectacularmente lo que puede suponer un grave problema para las Administraciones tributarias afectadas.

<sup>759</sup> Lo cual es completamente lógico dada que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no puede ser objeto de una mera recomendación,

garantiza la aplicación de unas reglas comunes en todos los Estados miembros y se encuentra amparada por el artículo 115 del TFUE<sup>760</sup>.

En relación con cada una de las opciones propuestas, el informe analizó la incidencia de cada una de las mismas en el tamaño de las bases imponibles de los Estados miembros, su impacto en los costes administrativos, tanto de las Administraciones públicas como los costes de cumplimiento de los contribuyentes y su impacto en la economía.

Para cuantificar la posible incidencia de estos escenarios el informe empleó diversas metodologías:

1. El método *European Tax Analyzer* (ETA) que simula el desarrollo de una empresa tipo en un periodo de 10 años teniendo en cuenta la incidencia de las nuevas disposiciones tributarias que se pondrían en práctica. Este modelo sirve para analizar la incidencia de la nueva regulación en el tamaño de las bases imponibles que resultaría de su aplicación, si bien no sirve para medir los efectos de la consolidación ni del reparto y distribución de bases imponibles en los grupos multinacionales europeos. Por tanto, sirve solo para las opciones 2 y 3.
2. El resultante de la aplicación de las bases de datos ORBIS y AMADEUS, que suministran balances y cuentas de pérdidas y ganancias de diversos tipos de empresas para utilizarlos a modo de ejemplos representativos. A tal fin, se trataron los datos de 6.700 grupos multinacionales europeos de carácter financiero y de 2.000 grupos del sector no financiero en el periodo 2002-2005. Los datos sirvieron para calcular el efecto de la consolidación de pérdidas y, en particular, en lo que se refiere a ORBIS, para valorar el modelo CORTAX.
3. El modelo CORTAX trabaja con datos de los 27 Estados miembros de la Unión Europea, además de con Estados Unidos y Japón. Está diseñado tanto para calcular las implicaciones económicas de las políticas corporativas, unilaterales y multilaterales, así como de la armonización de esas políticas. Este modelo toma sus datos de ORBIS. Además, las simulaciones que lleva a cabo parten de la base de que los cambios en el Impuesto sobre Sociedades se verán compensados con cambios en los tipos de gravamen nacionales para garantizar la neutralidad presupuestaria.
4. El resultante del estudio realizado en 2008 por Pricewaterhouse Coopers con base en un cuestionario dirigido a compañías multinacionales residentes en la Unión Europea. De las 21 entidades consultadas, 17 respondieron al cuestionario sobre su supuesto cumplimiento del Impuestos sobre Sociedades en un escenario de CCTB y en un escenario de CCCTB.

---

<sup>760</sup> Si los impuestos se establecieran mediante códigos éticos podrían pasar dos cosas, o bien que no se recaudara absolutamente nada o que el nivel cultural de la civilización occidental es muy elevado, por lo que parece prudente que, en tanto ese elevado grado de nivel cultural se alcanza se empleen instrumentos normativos que permitan su exigencia con apoyo legal y refrendo parlamentario.



5. Finalmente, un estudio de Deloitte del año 2009 evaluó los costes de cumplimiento recurrentes y el coste de implantar una nueva filial en un Estado miembro distinto de aquel en el que la matriz tuviera su residencia.

En lo que se refiere al impacto de las referidas opciones en la dimensión de las bases imponibles, advierte la Comisión que el tamaño de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no es un objetivo en sí mismo de la Propuesta, sin perjuicio de reconocer que todas las opciones contempladas requieren nuevas reglas para definir la base imponible. En todo caso, la importancia de valorar si la base imponible es amplia o estrecha tiene interés en relación con las compañías nacionales que no aplican el régimen. Por tanto, no hay una valoración final sobre el impacto recaudatorio de la base imponible y éste dependerá de las políticas fiscales que sigan los Estados miembros y de los tipos impositivos que apliquen.

Esta conclusión es, a nuestro juicio, absolutamente relevante, pues traslada la responsabilidad de los ingresos tributarios del Impuesto sobre Sociedades a las políticas que adopte cada Estado miembro, sin tener en cuenta que, si la Propuesta se llegara a aprobar y resultara un éxito en cuanto que consiguiera que un elevado número de importantes empresas se acogieran al sistema, la aplicación de la fórmula de reparto y los factores de distribución tendrían unas consecuencias de gran trascendencia que no serían debidas a las decisiones de los Estados miembros sino a la mera aplicación de la fórmula de reparto. De hecho, el informe de la Comisión analiza el impacto de la fórmula de reparto en los Estados miembros, como veremos más adelante, y sus efectos son absolutamente relevantes.

En este sentido, hay que tener en cuenta que, de aprobarse la Propuesta, los ingresos por el Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros provendrían de dos fuentes, de las entidades no acogidas a la BICCIS y de las entidades acogidas al régimen nacional. De esta forma, se producirían efectos en un doble sentido; de una parte, los Estados podrían verse afectados en cuanto que entidades que venían tributando en régimen interno pasarían al régimen BICCIS y, de otra parte, podrían ver aumentados, o disminuidos, sus ingresos por la parte procedente de las entidades acogidas a este último sistema.

En cuanto a la recaudación proveniente de estas últimas entidades, se vería influida por dos aspectos, por la compensación de pérdidas en el seno de los grupos, que reduciría, en consecuencia, las bases imponibles que se imputan a los miembros del grupo que tienen resultados positivos y por el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto que determina la base imponible que, finalmente, es objeto de distribución para ser gravada al tipo de gravamen previsto en el Estado de residencia de cada una de las filiales a las que tales bases imponibles positivas se atribuyen.

En lo que se refiere al posible impacto de la BICCIS en las bases imponibles nacionales puede deberse a dos factores:

- a) El establecimiento de nuevas reglas relativas a la consolidación y compensación de pérdidas.

b) Las nuevas posibilidades de externalizar pérdidas.

En cuanto al impacto de las reglas referidas a la consolidación, el informe de la Comisión señala que, con el modelo ETA, basado en simulaciones sobre diferentes tipos de compañías, tanto grandes como PYMES, se puede calcular el valor futuro de la base imponible en caso de aplicar las reglas nacionales vigentes en 2006 y compararlas con lo que resultaría de aplicar los diferentes tipos de amortización contenidos en la Propuesta. Según el resultado de ese trabajo, con una media de un tipo del 20 al 25% para las amortizaciones de maquinaria y equipamiento, la mayor parte de las compañías europeas, excepto las residentes en Chipre e Irlanda, aumentarían el tamaño de sus bases imponibles como consecuencia de la introducción de la BICIS. Si se aplicase un tipo del 25%, el incremento porcentual de la base imponible sería del 6,20% para las grandes compañías y del 5,57% para las pequeñas y medianas. En caso de aplicar un 25%, los incrementos para estos dos grupos serían del 1,09 y del 1,96% respectivamente<sup>761</sup>.

Las conclusiones del estudio revelan que la base imponible se vería afectada en mayor medida por las mayores tasas de amortización y, al tiempo, reduciría las diferencias entre los Estados miembros.

Por su parte, el efecto combinado de la consolidación, que provocaría un incremento de bases imponibles, unido al de la compensación de pérdidas, que conllevaría el efecto inverso, darían como resultado unas bases similares a las actuales, si bien en cuanto a las compañías objeto del estudio, se estima en un 2% la reducción que la compensación de pérdidas podría producir.

Respecto al impacto de la distribución de bases imponibles entre los Estados miembros que, según se indica en el informe de la Comisión<sup>762</sup>, supone una alternativa a la tradicional resultante de la aplicación de Precios de Transferencia, e implica una redistribución inter jurisdiccional de las bases imponibles, no se puede cuantificar su impacto en los presupuestos de los Estados miembros si bien, según se indica en el informe, el impacto en las bases de los grupos a los que afectaría la consolidación y el reparto podría situarse en torno a una reducción del 15% de las bases del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea del ejercicio 2004.

Para hacernos una idea de tales efectos en nuestro ordenamiento tributario hemos de partir del documento "Recaudación y Estadísticas del sistema Tributario Español"<sup>763</sup>, según el cual la base imponible positiva en el ejercicio 2009 del conjunto de los 457.879 declarantes que presentaron declaración por dicho impuesto en el referido ejercicio, ascendió a 147.564,2 millones de euros, ascendiendo el total de la cuota líquida del referido ejercicio a 26.167,8 millones de euros.

---

<sup>761</sup> P. 25 del informe de impacto.

<sup>762</sup> Op cit p. 27

<sup>763</sup> Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos(2012)

De lo expuesto se infiere que, aunque el impacto en base imponible pudiera ser elevado, no podría deducirse su repercusión final en España desde el punto de vista recaudatorio, dada la falta de correlación entre las bases imponibles y las cuotas líquidas por la diversidad de incentivos existentes y la disparidad entre los tipos nominales y el tipo efectivo de gravamen<sup>764</sup>.

De ahí que la BICCIS, al pasar directamente de la base imponible consolidada a la aplicación de los tipos impositivos nacionales de los Estados miembros, pueda contribuir a simplificar el sistema tributario y facilite la realización de estudios del tipo de los descritos si bien, al tiempo, impide que de esos estudios se puedan extraer consecuencias prácticas por las innumerables operaciones que hay que realizar no solo para determinar la base imponible, sino para determinar la cuota íntegra y la cuota líquida del Impuesto.

Esta es una característica relevante del informe de la Comisión que, aunque llegue a estimar el impacto que en las bases imponibles de los Estados miembros pudiera tener la aplicación de la Propuesta, no puede pronunciarse sobre el impacto que dicha incidencia tendría en los ingresos tributarios de cada país los cuales se verían influidos no solo por los respectivos tipos de gravamen aplicados, sino también por el conjunto de incentivos y deducciones aplicadas en cada uno de ellos y que hacen que el tipo efectivo sea sustancialmente inferior al nominal o estatutario.

En este sentido podríamos pensar que si todas las entidades españolas pasasen directamente al sistema BICCIS, aumentaría la recaudación pues no habría deducciones ni bonificaciones ni en la base imponible ni en la cuota, si bien, en el estado actual de la Propuesta, en el que la aplicación del régimen es facultativa, no cabe otra cosa pensar que las empresas solo aplicarán el régimen si tienen ahorros impositivos considerables, por cuanto que la reducción de costes que la Propuesta puede suponer e, incluso, el efecto de la compensación transfronteriza, es posible que no sean capaces de compensar el considerable desequilibrio que existe entre los tipos nominales y los tipos efectivos de gravamen, del que se benefician, en mayor medida, las grandes empresas, como tendremos ocasión de comprobar cuando analicemos con mayor detalle las estadísticas del Impuesto sobre Sociedades en España.

Particularmente relevantes son los anexos del informe de la Comisión donde se contienen informaciones de interés para hacernos una idea del perfil de los destinatarios de la Propuesta, es decir, los grupos multinacionales europeos.

Según la base de datos Amadeus<sup>765</sup>, se habrían localizado, en 2006, 6.975 grupos integrados por sus respectivas matrices y un total de 268.453 filiales en las que la participación de la matriz sería igual o superior al 50%. Al respecto, las diferencias entre los Estados miembros son notables. En este escenario, el país con mayor número de matrices es Alemania, 1.164, seguido de Reino Unido, 984, Francia, 864 y Holanda, 802. En cuanto a las filiales, el Estado con mayor número de filiales radicadas en el mismo

---

<sup>764</sup> Sobre este asunto volveremos posteriormente al analizar las estadísticas de la Dirección General de Tributos.

<sup>765</sup> Ver anexo A1 y A2. Pp 66 y 67

sería Reino Unido con 135.778 filiales, seguido de Francia con 52.173 y Alemania con 25.637.

Con el umbral del 75% requerido por la Propuesta, las anteriores cifras se modifican sustancialmente, pues nos encontraríamos con 2.060 grupos integrados por sus correspondientes matrices y 55.517 filiales en las que el grado de participación es igual o superior al 75%, es decir, que el número de entidades que podrían aplicar el régimen si, en lugar de exigir una participación igual o superior al 50%, se exigiera una participación igual o superior al 75%, se reduciría en un 70%. El país que más matrices de este tipo tendría sería Dinamarca, 307, seguido de Finlandia, 161, Suecia, 148. Austria, 146 y Francia, 141. En cuanto a los países con mayor número de filiales en este escenario, Francia es el país con mayor número de filiales radicadas, 11.274, seguido de Reino Unido, 7.153, Holanda, 5.946, y Alemania, 5.889.

En un escenario en el que para aplicar el régimen BICCIS fuera necesario tener una participación del 100%, nos encontraríamos con 1.862 grupos integrados por 41.667 entidades<sup>766</sup>, siendo Dinamarca el país con mayor número de matrices, seguido por Finlandia, 150 y Suecia 145; Alemania contaría con 130 matrices y Francia con 120. En cuanto a los Estados con mayor número de filiales, sigue siendo Reino Unido con 6.285 entidades el país con mayor número de filiales, seguido de Francia, con 6.106, Holanda, 4.945 y Alemania, 4.844.

Es interesante, por tanto, apreciar que si la BICCIS, en lugar de exigir, para ser miembro de un grupo, un grado de participación igual o superior al 75%, estableciera una participación del 100%, el número de grupos que podrían aplicar el régimen no se reduciría tanto, pues pasaría de 2.060 grupos a 1.862, lo que implicaría una reducción del 10% del número de los potenciales destinatarios del mismo. De ello se desprende que, una vez que alcanzado el 75%, es relativamente frecuente ostentar el 100% de participación.

En el escenario contemplado en la Propuesta, es decir, con una participación mínima del 75%, la Comisión subraya que esos 2.060 grupos tendrían una media de 25,95 filiales por grupo, de las que un 11,11, es decir, el 43% del total, serían entidades residentes en el mismo país que la entidad matriz del grupo, 10,06, es decir, el 38,5% del total de filiales, serían residentes en Estados distintos del de su matriz, y 4,78, esto es el 18,5% serían residentes en un Estado no perteneciente a la Unión Europea. No obstante, el informe de la Comisión señala<sup>767</sup> que esos datos promedio no se suelen dar en la práctica, donde conviven grupos con muy pocas entidades filiales y otros integrados por un elevado número de filiales.

De media, los grupos suelen tener filiales en 4 Estados miembros distintos del de la entidad matriz.

---

<sup>766</sup> Cuadro A1.4 p. 66

<sup>767</sup> P. 64

También es interesante advertir que de ese total de 2.060 entidades matrices de grupos integrados por filiales participadas al 75%, 471 matrices tendrían menos de 250 empleados, es decir, que casi el 25% de las matrices podrían ser pequeñas o medianas empresas<sup>768</sup>.

En lo que se refiere al sector financiero, al que el informe dedica un apartado independiente utilizando para ello los datos de ORBIS<sup>769</sup>, el estudio clasifica este sector en dos grupos, según que la matriz pueda considerarse gran empresa por tener más de 250 empleados o PYME, por tener menos de 250.

Al respecto, con una participación igual o superior al 75%, el estudio identifica 6.771 grupos que podrían reunir esta condición y que estarían integrados, incluyendo las entidades matrices, por un total de 107.113 entidades, de las que un 80% no serían entidades financieras, y 89.251 serían grandes compañías y 17.862 serían PYMES.

En este escenario, dentro del grupo de grandes compañías, integrado por 5.102 grupos, el país con mayor número de matrices sería Holanda, 1.327, seguido por Bélgica, 803, Reino Unido, 549, y Alemania, 330. En cuanto al número de filiales, el país con mayor número de filiales de grupos del sector financiero residenciadas en su territorio sería Reino Unido, 18.939, seguido por Holanda, 16.172, Alemania, 10.847, y Francia, 10.142.

En cuanto al grupo de PYMES, formado por 1.669 grupos, los Estados con mayor número de matrices localizadas en sus territorios serían Holanda, 631, Bélgica, 206 e Italia, 191. En cuanto a filiales, Holanda tendría 4.284, Reino Unido, 2.193 e Italia, 1.629.

En lo que se refiere a los efectos derivados de la aplicación de la fórmula de reparto, el ejercicio de simulación realizado en el informe de la Comisión parte del examen de 750 grupos industriales multinacionales, cuyos datos han sido extraídos de la base Amadeus y de 2.073 grupos financieros cuyos datos han sido tomados de Orbis. Al respecto, el informe considera un primer escenario en base al cual la compensación transfronteriza de pérdidas no resultaría posible y lo compara con el resultado de un segundo escenario en el que sí se produciría esa compensación de pérdidas y además se aplicaría la fórmula de reparto con diversas variantes, al objeto de localizar las bases imponibles a atribuir a cada uno de los Estados miembros por efecto de la aplicación del régimen.

Como resultado de esta ejercicio, el informe de la Comisión llega a la conclusión de que, aun con variaciones en los factores a considerar, el impacto de la aplicación conjunta de la consolidación y la fórmula de reparto en el periodo 2002-2004 comportaría una minoración de las bases imponibles de los grupos industriales objeto de examen de entre el 2,8 y el 2,9 %; en el caso de los grupos financieros, la minoración del conjunto de las bases imponibles sería del 2,6%.

Ahora bien, esa minoración se determina exclusivamente en función de los cambios debidos al impacto de la consolidación transfronteriza, suponiendo que, una vez realizada

---

<sup>768</sup> No parece contemplar el informe la hipótesis que, a nuestro juicio, parece más lógica y es que las matrices de esos grupos sean entidades holding que no realicen actividades operativas propias.

<sup>769</sup> Base de datos global que estudia los datos de 50 millones de compañías en todo el mundo.

la compensación, las bases imponibles netas van a ser objeto de redistribución entre los países, de forma que el trasvase de bases imponibles de unos Estados a otros debido a la aplicación de la fórmula no se ha tenido en cuenta y ahí es donde se encuentra, a nuestro juicio, el mayor problema del estudio, y es que ofrece una visión muy parcial pues no tiene en cuenta el impacto que las enormes diferencias que existen entre los tipos de gravamen de unos y otros Estados miembros pueden originar como consecuencia del trasvase de beneficios de unos Estados a otros. En efecto, no tiene el mismo impacto económico que Alemania incrementa sus bases imponibles, gravadas a un tipo del 30,2%, a que el incremento de bases imponibles tenga lugar en Eslovaquia, con un tipo del 22% o en Rumanía con el 16%.

Con la aplicación de la fórmula contemplada en la Propuesta, los mayores incrementos de bases imponibles en los grupos industriales corresponderían a Eslovaquia, 985,7%, Rumanía, 391,5% y Lituania, 165,6%, lo que nos da idea de que lo que va a primar van a ser aplicar unos tipos más bajos que compensen la pérdida de las deducciones y bonificaciones propias de los sistemas nacionales.

En cuanto a los mayores descensos en bases imponibles corresponderían a Dinamarca, 40,6%, Luxemburgo, 32,5% y Austria, 27%. Estos descensos estarían motivados, evidentemente, por la aplicación de la fórmula ya que aunque en dichos Estados hay un número importante de empresas radicadas, tanto matrices como filiales, como se ve en el Informe de la Comisión, la aplicación de los factores modula mucho esta circunstancia por la pequeña extensión de esos territorios y la producción real existente en los mismos.

En el caso de los grupos financieros, lo primero que queremos destacar es la mayor relevancia de sus bases imponibles frente a las de los grupos industriales<sup>770</sup>; así, si 750 grupos industriales presentaban unas bases imponibles conjuntas de 105.573 millones de euros, es decir, una base imponible de 140,7 millones de euros por grupo, en el sector financiero, 2.073 grupos financieros habrían obtenido una base imponible conjunta de 1.122.257 millones de euros, a razón de 541,3 millones de promedio por grupo.

En cuanto a la localización de los grandes grupos financieros, el país con mayor número de matrices de grupos financieros radicados en su territorio es Holanda con 1.327 entidades, seguido de Bélgica, con 803 matrices, Reino Unido, 549 y Alemania, 330.

En lo que se refiere a las filiales, el mayor número de filiales de este tipo de grupos, se encuentra en Reino Unido, con 18.390 filiales radicadas en su territorio, lo que hace un promedio de 33,4 entidades por grupo, seguido de Holanda, 16.172, Alemania, 10.847, y Francia, 10.142.

En lo que se refiere a los pequeños y medianos grupos financieros, se han localizado en Orbis 1.669 grupos de este tipo, con 16.193 filiales, de los que el mayor número de matrices se encuentra en Holanda, 631, seguido de Bélgica, 206, Italia, 191 y Suecia, 140. En cuanto al país con mayor número de filiales es también Holanda, con 4.284, seguido de Reino Unido, 2.193, Suecia, 1.634 e Italia, 1.629.

---

<sup>770</sup> Es cierto que las cifras son de ejercicios previos a la crisis y, por tanto, no pueden dar una orientación exacta, aunque sí ponen de relieve el mayor peso del sector financiero en Europa en comparación con el industrial.

A modo de resumen, los cuadros A.6 y A.7<sup>771</sup> nos dan una idea de la participación que, en el periodo 2002-2004, cada uno de los Estados miembros tiene en las bases imponibles de los grupos industriales y financieros, así como del resultado que dichos Estados obtendrían si se aplicara la fórmula de reparto.

Así, en lo que se refiere a la participación de los Estados miembros en las bases imponibles generadas por las entidades objeto de estudio, resulta que, en cuanto a los grupos industriales, las mayores cuotas de participación corresponderían a Alemania, 18,3%, Reino Unido, 16,3%, Finlandia, 9,2% y Francia, 8,5%. En lo que se refiere a los grupos financieros, las mayores cuotas de participación corresponderían a Reino Unido, 34,8%, Alemania, 13,6%, Suecia, 9,0% y España, 8%. Por su parte, en lo que se refiere a la participación en las bases imponibles una vez efectuada la distribución de las mismas, los Estados que obtendrían una mayor cuota de participación serían Alemania, 18,32%, Reino Unido, 16,24%, Finlandia, 9,21%, Francia, 8,49% y Holanda, 7,08%.

Los cuadros A.8 y A.9<sup>772</sup> ofrecen una visión global de innegable interés, al identificar las bases imponibles que los Estados obtuvieron con el sistema vigente en los ejercicios 2002-2004 y las que habrían obtenido si se hubiera aplicado la fórmula de reparto, si bien como los importes y porcentajes se refieren, exclusivamente, a la participación de los Estados miembros en la base imponible de los grupos industriales y financieros, el informe no toma en consideración la incidencia que en la recaudación de cada Estado tendría la aplicación de sus respectivos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en los incrementos o decrementos obtenidos, lo que, por otra parte, consideramos lógico pues los tipos pueden ir cambiando mientras que el estudio debe tener un valor que trascienda del ejercicio concreto al que el mismo se refiere. No obstante y, como también hemos advertido, los ganadores y perdedores de este ejercicio tienen que ser relativizados en función de sus ingresos tributarios respectivos.

Así, en lo que se refiere a los grupos industriales, el país que obtendría una repercusión más favorable como resultado de la aplicación de la fórmula de reparto sería Eslovaquia que incrementaría su participación en la base imponible de los grupos industriales en un 674,1%, lo que permitiría pasar de obtener bases imponibles por valor de 14 millones de euros a contar con bases imponibles de 110 millones de euros. Desconocemos el tipo de gravamen que Eslovaquia tenía en el periodo objeto de examen si bien, si aplicara su tipo de gravamen vigente en 2014, es decir, el 22%, el incremento de recaudación obtenido sería de 24,2 millones de euros.

Por ello, en nuestra opinión, el estudio tiene más interés en lo que se refiere a los importes de bases imponibles que obtienen los Estados miembros con el sistema vigente y las modificaciones que en las mismas se producirían como consecuencia de la aplicación de la BICCIS y de la fórmula de reparto que en lo que se refiere a los porcentajes de incrementos o decrementos que cada uno de ellos pudiera tener ya, que

---

<sup>771</sup> Pp. 75 y 76 del informe

<sup>772</sup> Pp 77 a 84

como hemos dicho, unos Estados y otros son muy diferentes, por lo que no resulta razonable hacer una simple comparación entre Chipre y Alemania, por poner un ejemplo.

En materia de grupos industriales, el país que tiene una mayor cuota de participación en las bases imponibles de este tipo de grupos es Alemania, 19.329 millones de euros, seguido de Reino Unido, 17.162 millones de euros, Finlandia, 9.726 millones y Francia, 8.958 millones. Como resultado de la aplicación de la BICCIS, Alemania incrementaría su cuota en las bases imponibles de estos grupos en un 21,7%, Reino Unido perdería una cuota del 5,75 %, Finlandia perdería un 35,6 % y Francia ganaría un 20,3%. Por su parte, Estados con unas bases imponibles de relevancia como Dinamarca, 6.885 millones y Holanda, 7.942 millones, verían reducidas sus cuotas de participación en un 34,6 y en un 47,7%, respectivamente. A estos Estados que se podrían ver perjudicados se unirían Austria y Bélgica, con pérdidas de bases imponibles del 26,7 y 24,9 %, siendo sus bases imponibles iniciales también relevantes, por lo que habría cinco países que tendrían pérdidas de cierta relevancia en el caso de que se hubiera aplicado la fórmula.

El referido estudio le da a España un buen resultado, pues de tener unas bases imponibles de 2.638 millones podría pasar a tener unas bases imponibles de 4.473 millones, lo que supondría un incremento del 69,6 % en su participación en las bases imponibles de los grupos industriales.

En lo que se refiere al impacto de la Propuesta en las bases imponibles de los grupos financieros, lo primero que queremos destacar de cuadro A.9 es la gran diferencia que existe entre unos y otros países, lo que se explica, en parte, por las grandes diferencias que hay entre ellos en cuanto al número de grupos financieros y sus correspondientes filiales radicadas en cada uno de ellos.

Así, el país con mayor número de filiales, aunque no de matrices de grupos financieros, Reino Unido, según la base de datos Orbis, habría obtenido en el periodo 2002-2004 bases imponibles de estos grupos por valor de 401.108 millones de euros, a mucha distancia del segundo país con mayor cuota de bases imponibles, esto es, Alemania, cuya participación en las bases imponibles de las entidades de este tipo incluidas en el estudio, ascendería a 156.367 millones de euros; el tercer país con mayor cuota de participación sería Suecia, con unas bases imponibles de 103.706 millones, seguido de España, 92.201 millones, Bélgica, contaría con 90.195 millones de euros y Francia con 89.917 millones de euros. Por el contrario, Holanda que, como antes indicamos, es el Estado con un mayor número de matrices de grupos financieros radicadas en su territorio, estaría a gran distancia de los países mencionados en cuanto que su cuota de participación en las bases imponibles de las entidades financieras radicadas en su territorio ascendería a 51.240 millones de euros.

Si los países antes mencionados hubieran aplicado la BICCIS y, por consiguiente hubieran distribuidos tales bases con arreglo a la fórmula de reparto prevista en el artículo 86, el impacto en las bases imponibles antes mencionadas hubiera sido el siguiente:



- Reino Unido habría incrementado sus bases imponibles en un 12 %, hasta 449.393 millones de euros.
- Alemania habría incrementado sus respectivas bases imponibles en un 5,7%, hasta 165.215 millones de euros.
- Suecia vería disminuidas sus respectivas bases imponibles en un 42,6%, hasta 59.545 millones de euros.
- España habría disminuido sus respectivas bases imponibles en un 16 %, hasta 77.468 millones de euros.
- Bélgica vería disminuidas sus respectivas bases imponibles en un 43,4 %, hasta 51.024 millones de euros
- Francia habría incrementado sus respectivas bases imponibles en un 17 % hasta 105.198 millones de euros.

Es interesante también constatar que el estudio ofrece también los datos que resultarían si, en lugar de aplicar los factores previstos en la fórmula de reparto tal como allí se establecen, se hubieran introducido variaciones en los mismos, tales como computar las ventas en origen en lugar de en destino, o si, simplemente, se tomase en consideración el volumen de operaciones sin distinciones geográficas en función del destinatario de las mismas, o si solo se tomase en cuenta el coste de los salarios en lugar de computar también el número de empleados. Incluso se ofrecen cálculos sobre el resultado de aplicar posibles fórmulas que prescindan del factor ventas y tomen en cuenta tan solo los salarios y los activos.

Los resultados de unas y otras posibilidades son muy diferentes si bien, por razones lógicas, nos hemos limitado a reseñar los más relevantes que resultarían de la aplicación de la fórmula de reparto tal como está contemplada en la Propuesta, por considerar que esas otras posibilidades de configuración de los factores han quedado descartadas, aunque, efectivamente, en el momento de elaboración del informe de la Comisión aún estuvieran en cuestión.

En nuestra opinión, el informe de la Comisión contiene un conjunto de informaciones muy valiosas por lo que, dado el tiempo transcurrido desde su elaboración así como las fechas de los datos tomados en consideración que, como hemos visto, se remontan al periodo 2002-2004, sería muy conveniente que se hiciera una actualización del mismo así como de los datos objeto de examen pues la crisis económica iniciada en 2007 ha alterado sin duda el escenario que hemos descrito con relativa minuciosidad, dada la importancia y el contenido del informe.

Sin duda, los datos del sector financiero tendrán que ser revisados a fondo pues es posible que los datos respecto del mismo contenidos en el informe disten mucho de parecerse a los actuales. Con todo, hemos querido recogerlos, pues nos dan una idea del peso de los grandes grupos en los países y posiblemente esta circunstancia no se haya alterado en la misma forma en que lo habrán sido sus correspondientes bases imponibles.

En todo caso, podríamos destacar el hecho de que junto a los grandes Estados por población, extensión e importancia económica, existen otros más pequeños como Dinamarca, Holanda y Bélgica en los que existe un número importante de grandes grupos multinacionales, al igual que en los países bálticos, por lo que su opinión en relación con la aprobación y puesta en marcha de la Propuesta resultará, sin duda, decisiva.

#### **4. Informe de Ernst & Young sobre los efectos económicos y fiscales de la Propuesta BICIS**

El Ministerio de Hacienda de la República de Irlanda encargó, en el ejercicio 2010, a la consultora Ernst & Young la elaboración de un informe<sup>773</sup> sobre los efectos económicos que la Propuesta de Directiva que la Comisión esperaba presentar a principios de 2011 podría tener en los países de la Unión Europea. Para ello, tuvo en cuenta la experiencia de esa compañía en la aplicación de la fórmula de reparto en los Estados Unidos lo que suponía le permitiría realizar un estudio sobre los cambios que la Propuesta podría comportar en los Estados de la Unión Europea en caso de que llegara a aprobarse.

Para ello, Ernst & Young siguió el método del estudio del caso y trabajó con los datos de balance de unos 50.000 grupos al objeto de estimar el valor de los factores correspondientes a tales grupos con vistas a la incidencia que, en el futuro pudieran tener, si se tuvieran que utilizar para distribuir la base imponible consolidada entre los Estados miembros. Del ámbito de dicho estudio, realizado desde una perspectiva sectorial, es decir, analizando el impacto de la Propuesta en los distintos sectores de actividad, se excluyeron, sin embargo, las entidades del sector financiero dada la dificultad de determinar el valor de sus activos y, por tanto, su localización y, en consecuencia, los Estados a los que se podría atribuir este importante factor de las entidades financieras.

El informe se centró, para ello, en tres posibles variantes de la aplicación del régimen contenido en la Propuesta:

- a) Su aplicación obligatoria para todas las entidades de los 27 Estados miembros
- b) Su aplicación facultativa
- c) Su aplicación obligatoria para todas las entidades de los Estados que adopten este sistema en el marco del procedimiento de cooperación reforzada<sup>774</sup>.

Así, se indica que mientras que el nuevo régimen podría reducir los costes de cumplimiento y permitiría compensar pérdidas a escala transfronteriza, también podría originar sustanciales redistribuciones de los ingresos provenientes del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros. A estos efectos, el estudio realizado pretende cuantificar el impacto de esa redistribución, así como sus efectos económicos en el PIB de los Estados miembros y su incidencia en el empleo en los diferentes países.

<sup>773</sup> El informe puede consultarse en [hyyp://www.finance.gov.ie./viewdoc.asp](http://hyyp://www.finance.gov.ie./viewdoc.asp)

<sup>774</sup> Sobre esta cuestión que analizamos en otro capítulo, puede verse L. CERIONI, "The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues", *European Taxation*, mayo 2006

Según se indica en el resumen ejecutivo, la BICCIS podría gravar la renta de una nueva inversión procedente en un país A al tipo medio resultante de reflejar los tipos nominales de los Estados miembros en los que el grupo opera, lo que se opone a la aplicación exclusiva del tipo aplicable en el país de la inversión. De esta forma, se indica, una inversión en Irlanda podría resultar gravada a un tipo efectivo superior al 20% cuando el tipo aplicable en Irlanda es del 12,5%. Por ello, se estima que se producirán cambios en los tipos de gravamen y que estos cambios se traducirán en una mayor competencia entre los países.

De hecho, el informe señala que, si trasladara su experiencia procedente de la aplicación de la fórmula de reparto en los Estados Unidos, llegaría a la conclusión de que puede resultar difícil mantener en el tiempo una base imponible uniforme y la aplicación de la fórmula de reparto si se mantiene la soberanía de los Estados miembros y la competencia fiscal se incrementara cada vez más.

Todo esto podría traducirse en una gran brecha entre el lugar en el que la renta se genera y aquel en el que es objeto de gravamen, lo que podría afectar a la actividad económica de los países como respuesta a los cambios que se fueran operando en los tipos nominales de gravamen.

Al respecto, nos parece muy interesante la idea que aportan RUIZ-HUERTA, AGÚNDEZ, GARCIMARTIN, LÓPEZ y RODRÍGUEZ<sup>775</sup>, quienes sugieren que el tipo aplicado a las entidades que hagan uso de la BICCIS no tiene por qué ser necesariamente el mismo tipo impositivo previsto en el régimen nacional. Así, los Estados miembros podrían optar por aplicar a las entidades que apliquen la BICCIS en su territorio un tipo impositivo diferente si sus propias bases imponibles nacionales fueran muy distintas y desearan mantener el mismo tipo efectivo en ámbito del territorio nacional entre las entidades acogidas a la BICCIS y las que no aplicasen este régimen. De esta forma, señalan los mencionados autores que, si la BICCIS es más amplia que la base nacional, el Estado miembro podría decidir fijar un tipo impositivo más bajo para la primera, a fin de mantener el mismo tipo impositivo efectivo en su territorio<sup>776</sup>.

Resulta muy interesante la idea de establecer un tipo impositivo diferente para evitar los problemas de desvío de ingresos de unos países a otros. Sin embargo, con esta fórmula se produciría un efecto muy curioso, los Estados se verían obligados a bajar los tipos impositivos a las entidades que aplicasen la BICCIS para que no movieran los factores a otros territorios, sobre todo el empleo, de su territorio, por lo que las entidades acogidas a la BICCIS tendrían más ventajas que las no acogidas al sistema, las cuales podrían, incluso, verse sometidas, en esta tesitura, a un tipo impositivo superior al que tenían para

---

<sup>775</sup> J. RUIZ-HUERTA, A. AGÚNDEZ, C. GARCIMARTIN, J. LÓPEZ y J. RODRÍGUEZ, "Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea" *Observatorio de Política Exterior Española, OPEX*, Documento de trabajo 62/2011, Fundación Alternativas, p. 84

<sup>776</sup> Citando el Informe de Impacto de la Comisión, los autores citados señalan que la base imponible común sería más amplia que la actual base imponible nacional de los Estados miembros, pudiendo cifrarse esta diferencia, en promedio, en un 7,9%.

compensar la pérdida de recaudación derivada de la BICCIIS. Además, no se podrían hacer comparaciones muy precisas por la incidencia, en el ámbito nacional de grandes diferencias entre el tipo nominal y el tipo efectivo de gravamen.

En cuanto a las compañías objeto de estudio, el trabajo de Ernst & Young, se centra en un conjunto de entidades europeas y estadounidenses con base en Europa que operan en diversos países y sectores. Cada grupo objeto de estudio opera en un sector diferente y se estudian compañías con diversos tipos de cifra de negocios al objeto de proporcionar una base de estudio lo más amplia posible.

Según los resultados del mismo, los costes de cumplimiento se incrementarían en un 13 % por cada una de las compañías objeto de examen, concluyendo así que en el conjunto de los grupos el coste de cumplimiento de la BICCIIS aumentaría como consecuencia de los costes adicionales de preparar la declaración consolidada y la información administrativa, aún teniendo en cuenta los ahorros que se producirían por no tener que presentar la documentación de precios de transferencia.

El impacto en costes procedería del coste de horas internas más que de servicios externos. También consideran que podrían producirse numerosos conflictos entre las distintas autoridades tributarias con motivo de la valoración y determinación de los factores de reparto, lo que también generaría un aumento en los costes de las entidades afectadas. En este sentido, la fórmula de reparto es vista, según el estudio, como un mecanismo de distorsión que no refleja la realidad económica. Al respecto, existe el temor de que, como consecuencia de su aplicación, la renta obtenida por el grupo tenga que ser atribuida a Estados miembros con elevados tipos impositivos lo que supondría un aumento de la carga tributaria de las entidades acogidas al régimen.

En conclusión, Ernst & Young estima que la Propuesta no beneficiaría a la mayoría de las empresas objeto de estudio; sólo las empresas que tuvieran pérdidas transfronterizas podrían verse beneficiadas aunque a costa de incrementar sus costes de cumplimiento.

En lo que se refiere al impacto de las reglas de determinación de la base imponible, el informe constata, sobre la base de los datos empleados, los siguientes efectos

- Incrementos superiores al 5% en la base imponible de tres Estados miembros, Bélgica, Francia y Suecia.
- Incrementos modestos en la base de seis Estados miembros: Austria, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Rumanía y Eslovaquia.
- Impacto inferior al 1% en diez Estados miembros: Dinamarca, Estonia, Alemania, Grecia, Hungría, Italia, Holanda, España y Reino Unido.
- Reducciones moderadas en la base imponible de seis Estados miembros: Bulgaria, República Checa, Finlandia, Irlanda, Polonia Y Portugal.

Con todo, los mayores efectos se derivarían de los resultados derivados de la aplicación de la fórmula de reparto que afectaría, de un lado, a los recursos

tributarios obtenidos por cada uno de los Estados miembros y, de otro, por el efecto que ello podría tener en el empleo.

Así, en lo que se refiere a la incidencia en los recursos públicos, el informe identifica como perdedores a Dinamarca, Holanda, Irlanda, Finlandia, Alemania y Luxemburgo y como ganadores a Francia, Grecia, Letonia, España, Reino Unido y Bélgica.

En lo que se refiere al empleo, el informe solo identifica como ganadores a Francia, España y Bélgica, considerando que el resto de países podrían verse afectados negativamente.

En cuanto al impacto que la Propuesta tendría en las entidades que se acogieran a la misma, el informe considera que su incidencia podría ser sustancial en cuanto que alrededor de 24.000 contribuyentes que se acogieran al régimen podrían tener que hacer frente a un mayor pago de impuestos pudiendo estimarse este incremento impositivo, según el estudio de Ernst & Young en 2.500 millones de euros<sup>777</sup>. Este impacto sería mayor en la agricultura, minería, servicios financieros y sector inmobiliario. Por el contrario, las actividades de manufactura y transporte podrían ver reducidas sus cargas tributarias.

En nuestra opinión, sin embargo, el estudio no tiene en cuenta que, al ser la aplicación de la BICCIS facultativa, los contribuyentes que no obtengan beneficios ciertos no se acogerán al régimen por lo que ese supuesto incremento sólo produciría si la aplicación del régimen fuera obligatoria, de ahí que este relevante dato sólo se puede referir a la hipótesis de trabajo de la aplicación generalizada del régimen que también se incluyó en el ámbito del estudio.

Lo interesante, a nuestro juicio, es que si los incrementos de la base imponible podrían suponer, por lo general, un incremento de las bases imponibles en torno al 7% y si la compensación de pérdidas puede generar un efecto del orden del 13%, resultaría que el impacto global conjunto de una y otra circunstancia sería negativo, por lo que el incremento impositivo al que alude el informe sólo se puede referir a los resultados de la aplicación de la fórmula de reparto que pudiera producir unos trasvases de recaudación de los Estados con tipos impositivos más bajos a los Estados con tipos impositivos más altos en la medida en que estos últimos se residencien los principales factores.

Un aspecto de interés que queremos subrayar en este sentido es que la fórmula de reparto, aunque en la versión aprobada por la Comisión no contempla la posibilidad de aplicar los factores a las entidades del grupo que hayan obtenido un resultado negativo o cero, puede ser aplicada a entidades que tengan un resultado de 1 €, por poner un caso límite. Estas entidades, si tienen unos factores de entidad superiores a los de las restantes entidades del grupo, se les atribuiría la mayor parte del resultado del grupo, aunque su resultado individual fuera muy exiguo.

Realmente, la fórmula de reparto es prácticamente el único elemento del régimen en el que se considera al grupo como una unidad que tiene que tributar en los Estados donde

---

<sup>777</sup> Lo que podría suponer un incremento promedio de 100.000 € por contribuyente.

opera en base a los factores con que cuente con independencia del resultado individual que haya obtenido. Esta consecuencia tiene que ver con el origen de la fórmula, importada de los Estados Unidos donde no se aplica el régimen de consolidación, de ahí que, para hacer frente a los efectos adversos de la aplicación de la fórmula, los contribuyentes cuestionen la existencia de un nexo causal de la entidad con los factores derivados de la aplicación de la fórmula en el territorio del Estado federal en el que se plantea esa tributación.

## **5. Estudio de L. M. FARGAS sobre las consecuencias de la implantación de la BICCIS en la recaudación de los Estados miembros**

Resulta, a nuestro juicio, de interés traer a colación este trabajo de L. M. FARGAS<sup>778</sup>, director de una compañía multinacional y antiguo empleado de Coopers & Lybrand en el que, también con base en una serie de casos potenciales reales, analiza el impacto de la BICCIS en la recaudación de los Estados miembros, concluyendo que sus efectos pueden ser sustanciales y no precisamente para incrementar los recursos tributarios de los Estados miembros sino sus déficits presupuestarios. En algunos casos, añade el autor, el impacto recaudatorio podría ser del 100%. En este punto, hemos de advertir, no obstante que, por haber sido elaborado ese estudio en el año 2010, no ha podido tener en cuenta la versión final de la Propuesta aprobada por la Comisión, según la cual sólo se pueden determinar los factores, a efectos de la aplicación de la fórmula de reparto, de aquellas entidades que hayan obtenido resultados positivos.

El estudio parte siempre de la premisa de que las entidades objeto de análisis han optado en todos los casos por aplicar la BICCIS. El autor utiliza para ello tres modelos:

- a) El de una entidad con filiales en seis Estados miembros
- b) El de una compañía multinacional irlandesa que tiene cinco filiales en el extranjero
- c) El de una entidad que está presente en todos los Estados miembros.

A efectos del primer modelo, considera que los activos del grupo están situados en su mayor parte en Hungría, al igual que la mayor parte de los empleados, si bien el importe de los salarios se encuentra repartido entre diversos países, aunque es en Hungría donde los salarios que se perciben son más bajos. En cuanto a las ventas, se imputan en destino y se estiman en función de la renta per cápita de los países en los que residen las filiales.

Al estudio de diversas hipótesis de este modelo, el autor dedica 13 cuadros. En el primero, detalla la situación inicial, antes de la entrada de la BICCIS, donde la compensación transfronteriza de pérdidas no es posible; en dicho ejemplo, que describe la situación de partida, las filiales con beneficios se encuentran situadas en países con

---

<sup>778</sup> L. M. FARGAS, "Consequences of the implementation of the CCCTB Regime on EU Member States Tax Collection: Will CCCTB have a Dramatic or Only a Severe Effect on Public Finances?", *Intertax* Volume 38, Issue 8/9, (2010)

tipos impositivos altos mientras que las filiales con pérdidas se encuentran situadas en países con tipos impositivos más bajos. El tipo efectivo de gravamen para el conjunto del grupo sería del 43%, que es más elevado que los tipos nominales de los diferentes países, pues ha sido calculado distribuyendo el importe total ingresado en los Estados miembros en los que las filiales han obtenido beneficios por la base imponible conjunta del grupo si se hubiera podido realizar la compensación de pérdidas transfronteriza. En términos de caja, el tipo efectivo habría sido del 92% teniendo en cuenta que el grupo habría tenido una base imponible consolidada de 221 unidades si bien habría pagado impuestos por valor de 506 unidades<sup>779</sup>.

En el cuadro 2, el autor calcula el resultado con la aplicación de la Propuesta, si bien aplicando la fórmula de reparto también a las filiales que obtienen pérdidas, con el resultado de que el grupo pagaría impuestos por valor de 147 unidades siendo el tipo efectivo del 27%. A partir de ahí, el autor realiza diversas simulaciones, tanto en lo que concierne a posibles alternativas en la aplicación de los factores como en lo que se refiere a la situación de las filiales, en el sentido de calcular el tipo efectivo tanto si todas las filiales tienen pérdidas como si todas tienen beneficios, como si sólo una filial tiene pérdidas y el resultado global del grupo es positivo o si solo una filial tiene beneficios si bien el resultado global del grupo es 0.

El interés de estos ejemplos, a nuestro juicio, radica en que ponen de manifiesto que si el grupo se encuentra en situación de equilibrio<sup>780</sup>, es decir, tiene un resultado 0 por la compensación de los beneficios de unas entidades con las pérdidas de las otras, no hay tributación para ninguna de ellas porque no hay base imponible que repartir. De esta forma, si las filiales con pérdidas están situadas en Estados con tipos impositivos bajos, la “rentabilidad” de la aplicación del régimen es mayor porque se compensan pérdidas a tipos impositivos bajos con beneficios a los que se aplicarían tipos impositivos altos. Por el contrario, si las pérdidas se obtienen en Estados con tipos impositivos altos, el rendimiento es menor porque se compensan con rendimientos sujetos a tipos impositivos más bajos.

Esto nos puede dar una idea del objetivo de la planificación en los grupos BICCIS, que es el de conseguir compensar en el mayor importe posible los beneficios de las entidades sujetas a tipos impositivos más altos con pérdidas de otras entidades del grupo. En el caso de que la base sea muy reducida, la aplicación de la fórmula pierde relevancia porque, como antes hemos dicho, habría muy poco que repartir.

El segundo ejemplo está pensado para explicar la posición de rechazo a la Propuesta del Gobierno Irlandés a la Propuesta, lo que el autor justifica en cuanto que, en el caso planteado, (grupo multinacional irlandés que tiene en dicho país su producción y que

---

En el ejemplo, el grupo tiene resultados positivos en 4 Estados miembros cuyo importe conjunto asciende a 1.550 unidades y pérdidas en 2 Estados miembros por un importe conjunto de 1.000 unidades. Del ejemplo se desprende que si el grupo hubiera estado compuesto sólo por las cuatro entidades con beneficios, el tipo medio aplicable habría sido del 30,63 %. Al tiempo, calcula el tipo efectivo aplicado sobre la base del resultado conjunto del grupo una vez efectuada la compensación, por lo que está comparando el sistema de tributación individual con el que habría resultado si se hubiera aplicado la consolidación fiscal.

<sup>780</sup> *Break-even situation*

vende en seis Estados miembros mediante sociedades que actúan como comisionistas con riesgos limitados y obtienen beneficios, aunque también limitados dados los riesgos que asumen), el autor constata que la entidad irlandesa aumentaría su tributación significativamente, pues pasaría del 14 al 19% , lo que podría matizarse en la medida en que las filiales obtuvieran pérdidas. En la hipótesis de que sólo se utilizara el criterio de ventas en destino, el tipo impositivo del grupo irlandés podría llegar al 28% si bien, aunque las entidades del grupo tuvieran que pagar más impuestos, ello no implicaría que esos mayores ingresos fueran a parar a las arcas irlandesas como consecuencia de la aplicación del criterio de ventas en destino.

El último ejemplo se refiere a un grupo multinacional con presencia en 27 Estados miembros, cuyos activos se localizan a lo largo de todos los Estados miembros al igual que el personal empleado, si bien el importe de los salarios y costes laborales es más bien bajo, y el criterio de ventas en destino se determina en función de la renta per cápita de cada país.

En una primera hipótesis, todas las filiales tienen beneficios. Esta es la situación que menor impacto tiene, si bien, aun con todo, el tipo efectivo para el conjunto del grupo se reduce en torno a un 3% como consecuencia de los diferentes tipos de gravamen aplicados en los Estados miembros, sin perjuicio de que, a nivel de cada uno de los Estados, aquellos con tipos impositivos más elevados puedan ver disminuida su recaudación mientras que aquellos con tipos más bajos se vean favorecidos por incrementos recaudatorios.

En una segunda hipótesis<sup>781</sup>, aunque el grupo tiene en su conjunto beneficios, dentro del mismo hay entidades que obtienen pérdidas mientras que otras tienen beneficios. A juicio del autor, este es el ejemplo que mejor ilustra de los posibles efectos de la BICCIS pues permite aprovechar al máximo las ventajas derivadas de la compensación de pérdidas así como de los diferentes tipos de gravamen aplicados en la Unión Europea. En el supuesto de que el grupo esté en su conjunto en situación de pérdidas, el autor cuestiona el planteamiento de la BICCIS en el que el grupo es el único titular de tales bases imponibles negativas cuando, a su juicio, deberían generar créditos fiscales para las entidades que hayan contribuido a su generación.

Finalmente, el autor<sup>782</sup> discrepa del resultado de los estudios realizados por DOMÍNGUEZ BARRERO y LÓPEZ LABORDA<sup>783</sup>, por FUEST, HEMMELGARN y

---

<sup>781</sup> Véase el cuadro 1,a, de la p. 406

<sup>782</sup> p. 395

<sup>783</sup> F. DOMÍNGUEZ BARRERO y J. LÓPEZ LABORDA, "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros de la Unión Europea: consecuencias para España", Papeles de Trabajo nº 24/08, I.E.F



RAMB<sup>784</sup>, así como por DEVEREUX y LORETZ<sup>785</sup>, por considerar que han minimizado la importancia del impacto económico de la Propuesta al considerar el primero de los estudios mencionados que no tendría efectos significativos en la recaudación; estimar, el mencionado en segundo lugar, que el impacto supondrá una disminución de la base imponible agregada del Impuesto sobre Sociedades del 20% y, finalmente, evaluar, el indicado en tercer lugar, que el impacto será del 3%.

En nuestra opinión, el impacto económico de la BICCIS resulta de la conjunción de varios factores, la ampliación de la base imponible, la consolidación, con la eliminación de resultados intragrupo, aspecto importante que no hemos visto, por ahora, considerado en los estudios examinados, y la consolidación de pérdidas. El conjunto de estas circunstancias podría dar una idea global del impacto económico si no fuera por la aplicación de la fórmula de reparto que supone el trasvase de recaudación de unos Estados a otros. FARGAS evalúa en sus ejemplos el resultado de este heterogéneo conjunto de circunstancias como un todo cuando es preferible, a nuestro juicio, cuantificar, por un lado, el impacto de cada una de estas circunstancias y valorar, después el resultado global de la aplicación de la fórmula.

No obstante, es preciso reconocer que sus argumentos sobre la utilidad, desde el punto de vista de la planificación fiscal, de alcanzar un punto de equilibrio entre las entidades del grupo al objeto de compensar beneficios sujetos a tipos impositivos altos con pérdidas procedentes de países con tipos impositivos bajos resultan interesantes y ponen de manifiesto que, aunque la fórmula de reparto sea posiblemente el elemento que afecte más a los Estados miembros por el traslado de que comporta de bases imponible de unos Estados a otros, las grandes diferencias existentes en los tipos nominales de gravamen aplicados en cada Estado pueden acentuar estas diferencias y agravarlas introduciendo elementos distorsionadores que ofrecerían ventajas injustificadas a los usuarios del régimen.

De ahí que en la parte final de este capítulo, dedicada a las conclusiones, nos atrevamos a proponer, como remedio para este desbarajuste, que los Estados que apliquen el régimen se comprometan a aplicar el mismo tipo de gravamen a las entidades que se acojan al régimen. De esta forma, se evitarían problemas innecesarios y la fórmula de reparto sería objeto de menos manipulaciones, lo que evitaría que pudiera afectar al empleo solo para que algunas entidades pudieran sacar mayor partido a la aplicación de la misma. En consecuencia, los únicos trasvases de bases imponibles que se producirían

---

<sup>784</sup> C. FUEST, T. HEMMELGARN y F. RAMB, "How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals" *International Tax and Public Finance*, nº 14 (5), pp. 605-629M.

<sup>785</sup> P. DEVEREUX y S. LORETZ, "The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues" *Fiscal Studies*, nº 29 (1), pp. 1-33 (2008)

estarían motivados por la mera aplicación de los factores sin mayores condicionantes externos.

## **6. Efectos para España**

A la hora de analizar la posible incidencia que la Propuesta tendría en nuestro país hemos de partir de los datos de recaudación del Impuesto sobre Sociedades, así como de las referencias que a nuestro país se realizan en el informe de la Comisión y en el estudio específico sobre las consecuencias para España realizado por DOMÍNGEZ BARRERO y LÓPEZ LABORDA<sup>786</sup>.

### **6.1 Estadísticas del Impuesto sobre Sociedades**

Para analizar estos datos nos vamos a servir de los datos contenidos en el documento “Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2000-2010”<sup>787</sup>, así como de las Estadísticas Tributarias publicadas por la A.E.A.T en su página web.

Del primero de estos dos documentos podemos obtener una idea más precisa del perfil de los declarantes del Impuesto sobre Sociedades y del contenido de sus bases imponibles. Del segundo, aunque no podemos extraer similar detalle, sí podemos en cambio ampliar el análisis de la evolución en la recaudación del Impuesto procedente del documento elaborado por la Dirección General de Tributos, por cuanto que nos permite completar el conocimiento de esa evolución en el periodo 2010 a 2013.

Por tanto, partiremos del análisis de las Estadísticas de la dirección General de Tributos para finalizar con las estadísticas de la A.E.A.T al objeto de conocer la evolución en los últimos ejercicios de los que hay información disponible. Asimismo, nos serviremos de los resultados del estudio de GASCÓN CATALÁN<sup>788</sup> en el que se analiza el efecto de las medidas normativas en los ingresos del Impuesto sobre Sociedades así como las consecuencias de la crisis económica en dicha figura tributaria.

Según el cuadro IV.89<sup>789</sup>, a 31 de diciembre de 2009, había 1.414.877 declarantes en el Impuesto sobre Sociedades; la expresión declarantes hace referencia a los sujetos que presentan declaración por el Impuesto, aunque, en el caso de las entidades dominadas,

---

<sup>786</sup> F. DOMÍNGUEZ BARRERO y J. LÓPEZ LABORDA, “Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros de la Unión Europea: consecuencias para España”, Papeles de Trabajo nº 24/08, I.E.F

<sup>787</sup> Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, “Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2000-2010”<sup>787</sup> publicado en 2012.

<sup>788</sup> J. GASCÓN CATALÁN, “Análisis de los datos estadísticos del Impuesto sobre Sociedades” *Crónica Tributaria* nº 150/2014, pp. 99-130

<sup>789</sup> Op. cit, p. 253

no sean sujetos pasivos del impuesto, condición que corresponde a la sociedad dominante<sup>790</sup>. Esa cifra se ha mantenido más o menos constante desde 2006, si bien duplicando la cifra de declarantes en 1999, que ascendía a 791.973. En dicho cómputo no se incluyen los grupos fiscales que tributan exclusivamente al País Vasco y Navarra.

Por categorías de entidades, el colectivo más numeroso, el 85,7 % corresponde a las sociedades de responsabilidad limitada, seguido, a mucha distancia, por las sociedades anónimas, 109.497 entidades y las sociedades cooperativas, 29.804; las asociaciones, UTES y resto de entidades representan un colectivo de 59.157 entidades.

En lo que se refiere a los regímenes especiales de tributación, el más importante está compuesto por las empresas de reducida dimensión, cuyo número ascendía en 2009 a 1.199.858.

En cuanto a los grupos fiscales, en el ejercicio 2009 había registrados 2.975 grupos fiscales, con 23.048 filiales. Merece la pena destacar que el régimen de consolidación fiscal ha experimentado un notable auge pues ha crecido con tasas de variación porcentual comprendidas entre el 22,2% anual en el año de mayor crecimiento, 08/07, y el 9,5% en el periodo 07/06 que fue en el que menor crecimiento experimentó.

Detallamos, a continuación, el número de sociedades dominantes y el de dependientes en el periodo 2002 a 2009<sup>791</sup>:

Ejercicio	Total entidades	Dominantes	Dependientes
2002	7.930	994	6.936
2003	9.088	1.199	7.889
2004	10.469	1.449	9.020
2005	13.122	1.655	11.476
2006	15.598	1.812	13.786
2007	16.142	2.072	14.070
2008	21.276	2.533	18.743
2009	26.023	2.975	23.048

Las estadísticas de la Dirección General de Tributos no contienen información detallada de las declaraciones de los grupos de sociedades, por lo que, posteriormente, intentaremos ampliar la información referente a los grupos por medio de la información contenida en la página web de la AEAT en el apartado de Estadísticas Tributarias.

Por otra parte, hay que advertir que las estadísticas de la Dirección General de Tributos ponen muy claramente de relieve la incidencia de la crisis económica, en cuanto que el

<sup>790</sup> Las sociedades dominantes presentan la declaración correspondiente al conjunto del grupo en el modelo 220, mientras que las sociedades filiales presentan la declaración correspondiente a sus propios resultados en el modelo 200.

<sup>791</sup> Op. cit p. 255

año 2006 fue un año record en recaudación y beneficios declarados produciéndose una importante caída a partir de 2007.

Al respecto, señala GASCÓN CATALÁN<sup>792</sup> que, aunque la totalidad de los ingresos tributarios del Estado sufrieron fuertes caídas, fue el Impuesto sobre Sociedades el tributo que registró la mayor caída con un porcentaje de reducción respecto de 2007 superior al 50%.

Según el mencionado autor, el espectacular desplome obedece a distintas causas: ya que según indica<sup>793</sup>: *“la reforma del impuesto en 2006 disminuyó los ingresos, los beneficios empresariales se han reducido significativamente a causa de la crisis empresarial en especial en el sector inmobiliario y en el financiero, determinados incentivos fiscales han tenido un peso excesivo en el impuesto, las partidas pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores han hipotecado la recaudación de los ejercicios posteriores, la internacionalización de las empresas españolas no ha incrementado la recaudación sino todo lo contrario, en el mundo globalizado determinados grupos económicos seleccionan donde ubicar sus bases imponibles y nuestro país se está viendo perjudicado por ello, la atomización empresarial española dificulta el control del fraude, la excesiva complejidad del impuesto favorece las planificaciones fiscales agresivas.”*

Advierte también que la gravedad del problema no puede quedar enmascarada por el incremento de casi 5.000 millones de euros que ha experimentado la recaudación del IS español en términos de caja en 2012 respecto del año anterior. En términos de devengo, la subida de recaudación lograda en términos fue inferior a 1.500 millones y se debió principalmente al aumento de los pagos fraccionados y a diversas medidas tendentes a anticipar ingresos en el corto plazo, efecto que se ha visto anulado por las mayores devoluciones que los incrementos de pagos fraccionados terminan produciendo cuando se presentan las declaraciones anuales del impuesto a ejercicio vencido.

Por nuestra parte, haciendo un breve resumen de las estadísticas de la Dirección General de Tributos en aquellos aspectos que más nos han llamado la atención, podemos señalar que, en el ejercicio 2007, de un total de 1.418.628 declarantes, 731.650 declararon resultados positivos, mientras que, en 2009, con un número de declarantes muy similar, 1.414.877, sólo 610.440 sujetos pasivos declararon resultados positivos.

En orden a la determinación de la base imponible mediante ajustes positivos y negativos al resultado contable, merece también la pena destacar la evolución de este tipo de ajustes. En el periodo 2002 a 2009 los ajustes positivos al resultado contable pasaron de 82.325,4 a 133.169,2 millones de euros. Por su parte, los ajustes de signo negativo, en el mismo periodo, pasaron de 78.332,4 a 185.130,5 millones de euros. En cuanto al saldo neto de los ajustes positivos y negativos al resultado contable en el periodo 2002 a 2009 pasó de ser positivo en 3.993,0 millones de euros a ser negativo en 51.961,3 millones de

---

<sup>792</sup> Op. cit. p. 99

<sup>793</sup> Op. cit p. 100

euros<sup>794</sup>. En lo que se refiere a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, el importe compensado en 2009 ascendió a 18.226,8 millones de euros.

GASCÓN CATALÁN<sup>795</sup> achaca, principalmente, esta negativa evolución de los ajustes en base imponible a la rigidez a la baja de partidas como las amortizaciones o los gastos de personal, la fuerte caída de los ingresos financieros netos y el desplome de los resultados extraordinarios y de las carteras de valores, así como la negativa evolución en paralelo de los resultados de las entidades financieras y aseguradoras.

La negativa evolución se va reflejando en todas las fases de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades pues, en 2009, del total de declarantes, 1.414.877, el número de declarantes con bases imponibles positivas fue de 457.879, ascendiendo a 147.564,2 millones de euros el importe de las bases imponibles positivas declaradas, lo que hace una cuantía media por declarante de 322.278 euros. En el referido ejercicio, 610.440 declarantes presentaron resultados contables positivos,

En el mismo periodo, el número de declarantes con cuota íntegra positiva fue algo menor, 447.369, siendo el importe de la cuota íntegra de este colectivo de 39.907,6 millones de euros, lo que hace una cuantía media por contribuyente de 89.205 euros.

También hay que tener en cuenta las bonificaciones en la cuota íntegra, cuyo importe en el ejercicio 2009 fue de 371,2 millones de euros, siendo la bonificación de mayor importe del conjunto de las aplicadas, la correspondiente a las actividades de exportación de producciones cinematográficas, audiovisuales, editoriales y prestación de servicios locales, cuyo importe ascendió 110 millones de euros del que se beneficiaron 349 entidades.

El capítulo de deducciones en la cuota íntegra también tiene su importancia pues en 2009 se aplicaron 13.376,3 millones de euros por este concepto. De este importe, 11.176,1 millones de euros correspondieron a deducciones por doble imposición, interna e internacional, correspondiendo 8.971,5 millones de euros a deducciones por doble imposición interna, 733,1 a deducciones por doble imposición internacional y 1.470,8 a la aplicación de saldos pendientes de deducciones de ejercicios anteriores. El resto, 2.200,2 millones de euros, correspondieron a deducciones por inversión y creación de empleo de las que se beneficiaron 29.022 declarantes en el ejercicio 2009.

Con todo ello, se determina la cuota líquida del ejercicio 2009, que corresponde a 440.261 declarantes y cuyo importe asciende a 26.167,8 millones de euros, lo que hace una cuota media por declarante de 59.437 euros.

Este importe tiene que ser minorado, finalmente, por el correspondiente a las retenciones a cuenta soportadas, 3.444,9 millones de euros, y a los pagos fraccionados realizados,

---

<sup>794</sup> Esta circunstancia nos pone de manifiesto que no sólo las bonificaciones y deducciones en la cuota influyen en el tipo efectivo de gravamen, sino que también hay un número importante de incentivos encubiertos mediante ajustes negativos en el resultado contable de las empresas al objeto de determinar su base imponible.

<sup>795</sup> Op. cit. p. 112

11.175,4 millones de euros, lo que hace que tan sólo 319,000 declarantes tuvieran cuota diferencial positiva en 2009 por un importe de 15.587 millones de euros, lo que hace una cuota diferencial media por declarante con cuota diferencial positiva de 48.865 euros. No podemos dejar de mencionar, finalmente, que 455.984 declarantes tuvieron en 2009 cuota diferencial negativa cuyo importe ascendió a 4.660 millones de euros, siendo la cuantía media de las devoluciones de 10.927,8 euros.

Todo ello arroja un saldo favorable a la Hacienda Pública española, como consecuencia de la presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2009 de 10.927,8 millones de euros, importe muy alejado del saldo que arrojó la presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2006 cuyo importe ascendió a 30.192,7 millones de euros.

Como vemos, a lo largo del proceso de liquidación se va produciendo una pérdida constante de bases imponibles y cuotas tributarias que hace que el rendimiento de esta figura tributaria se aleje considerablemente de lo que sería el objeto de gravamen, es decir, la renta obtenida por el sujeto pasivo.

Tras este breve análisis de esos datos globales, interesa poner de manifiesto el perfil de los declarantes del Impuesto pues arroja conclusiones muy interesantes, ya que pone de relieve que, del total de cuota íntegra del ejercicio 2009, 39.907,6 millones, 14.511 millones de euros, es decir, el 36,36% del total proviene de 155 entidades cuyo volumen de operaciones superó los 1.000 millones de euros en dicho ejercicio.

Otro tanto sucede con varios de los conceptos que hemos ido analizando a la luz de las estadísticas de la Dirección General de Tributos. Así, la deducción por doble imposición interna de periodos anteriores del ejercicio 2009, de la que disfrutaron en dicho ejercicio 4.315 declarantes y cuyo importe ascendió a 1.380,6 millones de euros, lo que supondría una media por declarante de 319.961 euros, se concentró, exclusivamente, en 14 declarantes cuyo volumen de operaciones superó los 1.000 millones de euros y que aplicaron deducciones de este tipo por un total de 676,2 millones de euros, esto es, el 48,97 % del total, por lo que la media de esta deducción por este tipo de declarante fue de 48.303.542 euros.

En cuanto a la deducción por doble imposición interna en 2009, de la que se beneficiaron 7.779 declarantes y cuya cuantía ascendió a 8.417,8 millones de euros, el colectivo de 87 entidades con volumen de operaciones superior a 1.000 millones de euros aplicó deducciones por un total de 4.138,8 millones de euros, lo que supone el 49,16 % del total, siendo la media de la deducción aplicada por este tipo de declarante de 47.572.553 euros, frente a 1.082.113 que supone la deducción media del colectivo de 7.779 declarantes que aplicó esta deducción.

De las deducciones por doble imposición internacional por dividendos y participaciones en beneficios aplicadas en el ejercicio 2009 solo se beneficiaron 369 declarantes, lo que nos da una idea de que la internacionalización de las entidades españolas posiblemente se haya estructurado a través de holdings locales que retienen los beneficios, pues el número de beneficiarios de esta deducción resulta, en nuestra opinión, bajísimo. Estas

circunstancias nos advierten de que, en ese contexto, el régimen BICIS no tendría tanto interés pues no parece que haya muchos grupos estructurados que pudieran aplicar esa deducción, lo que, sin embargo, no sería óbice para que se aplicara por filiales españolas de otros grupos extranjeros. Esta deducción, cuyo importe conjunto en 2009 ascendió a 473 millones de euros, también se concentra en el mismo colectivo de entidades con volumen de operaciones superior a los 1.000 millones de euros de las que sólo 9 entidades disfrutaban de deducciones por valor de 473 millones de euros, lo que supone el 75,46 % del total de la deducción aplicada.

Algo similar sucede con otras deducciones en la cuota si bien la participación del colectivo más potente, el de entidades con volumen de operaciones superior a 1.000 millones de euros, en la cuota líquida del impuesto es inferior al de las otras magnitudes, pues el referido colectivo, compuesto por 132 declarantes, representó el 30,32 % del total de la cuota líquida del Impuesto,

Finalmente, queremos hacer una mención al Presupuesto de Beneficios Fiscales del que se ocupan las referidas estadísticas<sup>796</sup> en la previsión que contemplan para el ejercicio 2011. El gráfico VI.3<sup>797</sup> que contiene la distribución del Presupuesto de Beneficios Fiscales del Estado para 2011 por tributos atribuye un 42,1 % de los beneficios fiscales al IVA<sup>798</sup>, un 41,2 % al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades le atribuye sólo un 9,3 % del total.

Tras el examen de las estadísticas de la Dirección General de Tributos que suministran una información general relevante del Impuesto sobre Sociedades, en la que nos hemos tenido que centrar, principalmente, en la información referida al ejercicio 2009 por ser el más reciente de los contenidos en la publicación objeto de examen, queremos completar esa descripción con la información contenida en las Estadísticas Tributarias de la AEAT que figuran en su página web, donde se recoge información más reciente que contiene datos de interés referidos a los grupos fiscales, por lo que vamos a examinar las principales variables relativas a este colectivo en los ejercicios 2009 a 2012, en el que constan los números de grupos fiscales existentes en cada uno de estos ejercicios, si bien no hemos encontrado referencias al número de filiales que integran este colectivo, dato que, en cambio, sí figura en las estadísticas de la Dirección General de Tributos, por lo que sólo disponemos de este dato en 2009.

Las estadísticas de la AEAT nos ofrecen, además, en el periodo objeto de examen datos acerca del importe de la base imponible declarada por el conjunto de los grupos consolidados, así como de sus respectivas cuotas íntegra y líquida, lo que permite, por referencia al conjunto de la base imponible declarada por este colectivo, determinar el tipo íntegro, que es el que resultaría antes de aplicar deducciones en la cuota, y el tipo efectivo que es el que resulta después de la aplicación de deducciones y bonificaciones en la base, así como tras la aplicación de deducciones en la cuota.

---

<sup>796</sup> Pp. 372 a 375

<sup>797</sup> Op.cit. p. 375

<sup>798</sup> Considerando como beneficios fiscales los tipos impositivos reducidos

La información contenida en las referidas estadísticas aparece sistematizada en el trabajo de GASCÓN CATALÁN<sup>799</sup> por lo que procedemos a incorporar la sistematización de los datos referentes a sociedades que no forman parte de grupos y a los grupos de sociedades del periodo 2006 a 2011 efectuada por el referido autor.

### **SOCIEDADES QUE NO FORMAN PARTE DE GRUPOS**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Resultado contable positivo (1)	112.945	110.806	78.071	87.194	69.088	57.941
Correcciones al resultado contable (2)	17.690	16.342	6.353	-5.878	-3.669	3.936
2.1. Por el IS	28.139	24.647	15.026	12.057	11.549	10.843
2.2. Por las exenciones por doble imposición	-2.182	-3.498	-2.746	-5.719	-2.451	-3.645
2.3. Por el régimen de ETVES	-3.172	-188	-2.930	-5.228	-6.561	-2.727
2.4. Por la libertad de amortización				-1.499	-1.671	-2.923
2.5. Otras correcciones	-5.096	-2.945	-2.997	-5.488	-4.536	2.388
Compensación base impositivas negativas (4)	-11.143	-9.397	-7.340	-1.478	-11.218	-7.719
Compensación base impositivas negativas (4)			-3.639	-7.387	-3.872	-3.959
Bases impositivas positivas (5)= (1)-(2)-(3)-(4)	119.491	117.752	73.445	59.149	50.330	50.199

<sup>799</sup> Op cit pp. 113 a 119



## GRUPOS SOCIEDADES

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Resultado contable positivo (1)	96.697	107.213	104.086	94.882	95.076	85.948
Correcciones al resultado contable (2)	13.946	-1.919	-14.866	- 20.538	-13.521	-23.691
2.1. Por el IS	18.870	12.937	1.677	5.362	4.330	-2.704
2.2. Por las exenciones por doble imposición	-8.431	-13.668	-20.712	- 16.178	-19.391	-21.123
2.3. Por el régimen de ETVES	-1.668	-3.087	-2.537	-1.687	-1.796	-1.470
2.4. Por la libertad de amortización				-2.816	-2.997	-7.398
2.5. Otras correcciones	5.175	-1.101	6.706	-5.219	6.334	8.374
Ajustes de consolidación (3)	-41.311	-38.653	-49.367	- 31.083	-48.711	-43.399
Compensación base imponibles negativas (4)	-9.791	-3.879	-1.696	-1.980	-3.808	-1.800
Bases imponibles positivas (5)= (1)-(2)-(3)-(4)	59.541	59.762	38.157	40.380	29.036	17.058

## SOCIEDADES QUE NO FORMAN PARTE DE GRUPOS

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bases imponibles positivas (1)	119.491	117.752	73.445	59.149	50.330	50.199
Cuota íntegra (2)	35.212	31.278	19.810	15.619	13.724	13.147
Deducciones y bonificaciones (3)	-7.446	-6.228	-4.313	-4.103	-3.059	-3.494
3.1. Por doble imposición	-4.287	-4.037	-2.984	-3.180	-2.249	-2.872

3.2. Por plusvalías reinvertidas	-1.924	-939	-350	-177	-105	-73
3.3. Deducc.del Cap.IV del Tit.VI	-606	-558	-436	-6.329	-326	-251
3.4. Deducc.y bonificaciones REF Canarias	-158	-195	-104	-87	-85	-70
3.5. Otras deducciones y bonificaciones	-9	-499	-439	-330	-294	-228
Cuota líquida positiva (4)=(2)-(3)	27.766	25.051	15.497	11.516	10.665	9.653

### GRUPOS SOCIEDADES

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bases imponibles positivas (1)	59.541	59.762	38.157	40.380	29.036	17.058
Cuota íntegra (2)	20.827	19.337	11.426	12.097	8.698	5.101
Deducciones y bonificaciones (3)	-9.064	-8.684	-5.908	-6.002	-3.944	-2.089
3.1. Por doble imposición	-3.875	-5.843	-3.592	-3.694	-2.453	-1.263
3.2. Por plusvalías reinvertidas	-2.595	-1.305	-911	-562	-355	-165
3.3. Deducc.del Cap.IV del Tit.VI	-115	-1.070	-905	-1.253	-758	-335
3.4. Deducc.y bonificaciones REF Canarias	-256	-244	-271	-205	-156	-116
3.5. Otras deducciones y bonificaciones	-233	-223	-230	-287	-221	-210
Cuota líquida positiva (4)=(2)-(3)	12.763	10.652	5.517	6.095	4.754	3.012

## GRUPOS Y NO GRUPOS. DATOS AGREGADOS

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bases imponible positiva consolidada (1)	179.032	177.514	111.602	99.529	79.366	67.257
Total cuota íntegra (2)	56.039	50.615	31.236	27.717	22.421	18.248
Total deducciones (3)	-1.551	-14.912	-10.221	-10.105	-7.002	-5.583
Total cuota líquida positiva (4)=(2)-(3)	40.529	35.703	21.014	17.612	15.419	12.665

De estos cuadros queremos destacar los siguientes aspectos:

- Entre el 48,64% y el 46,97% de los grupos fiscales declaró bases imponibles positivas en el periodo objeto de examen, de lo que se desprende, a sensu contrario, que entre el 51,36% y el 53,03% de este colectivo no declaró bases imponibles positivas. De lo anterior se desprende que, aún cuando entre el 45,25% y el 38,36% de los grupos no declara resultados contables positivos, la consolidación de bases imponibles negativas y eliminación de resultados intragrupo tiene un considerable impacto<sup>800</sup>.
- La determinación del tipo íntegro de gravamen aplicado por los grupos fiscales resulta en todos los ejercicios superior al tipo íntegro aplicado a las sociedades no integradas en grupos pues mientras que, para el colectivo de grupos, el tipo íntegro es del 30%, para las sociedades no integradas en grupos ese tipo es del 23%. Esto se explicaría, en nuestra opinión, por cuanto que los grupos determinan su base imponible tras aplicar la compensación de bases imponibles negativas de las entidades del grupo, mientras que, para las sociedades no integradas en grupos, esa compensación se haría con posterioridad.
- Con todo, el tipo efectivo de gravamen de los grupos es, en los ejercicios 2009 a 2011, inferior al tipo efectivo de las sociedades no integradas en grupos con variaciones que oscilan de 3,3 a 1,4 puntos. En el ejercicio 2012, sin embargo, el tipo efectivo de los grupos fue superior en 0,4 puntos.
- Por último, la cuota líquida aportada por los grupos fiscales en el periodo objeto de examen representaría entre un 34,60% y un 23,58% de la aportada por el conjunto de declarantes.

<sup>800</sup> Estas circunstancias son señaladas por GASCÓN CATALÁN, op. cit. p.115, que, al respecto, advierte lo siguiente: *“Todavía mayor impacto que los ajustes negativos, incluso que el multimillonario ajuste por los resultados en el exterior, tiene el ajuste por consolidación”* que elimina del cálculo de la base imponible las operaciones intragrupo, de lo que infiere que el perímetro de consolidación admitido por el IS español es generoso. Los ajustes de consolidación han supuesto entre 31.000 y 51.000 millones de euros anuales de reducción de la base imponible sometida a gravamen en el periodo observado. Estos ajustes, que suponían una reducción del 35,7% y del 32,2%, respectivamente, del resultado contable positivo antes de impuestos en 2006 y 2007, han pasado a representar nada menos que el 49% y el 52,1%, respectivamente, de los resultados contables positivos en antes de impuestos en 2010 y 2011.

De lo expuesto podemos concluir que el régimen de grupos fiscales está integrado dentro del sistema español y representa una parte importante de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Al disponer de datos sobre el número de sociedades integradas en los grupos fiscales sólo hasta 2009, podemos concluir, por referencia a ese ejercicio, que del total de declarantes en el mismo, solo el 1,84% de los mismos tributó en régimen de consolidación fiscal.

Lo anterior no resulta, sin embargo, tan chocante pues, a través de las estadísticas de la Dirección General de Tributos hemos podido comprobar que el grueso del colectivo de declarantes está integrado por PYMES, más pequeñas que medianas, y que las muy grandes empresas, cuyo volumen de operaciones excede de 1.000 millones de euros, aportaron el 36,36% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades en 2009 y son las beneficiarias de la mayor parte de las deducciones fiscales.

## **6.2 Referencias a España en el trabajo de Domínguez Barrero y López Laborda**

Aunque ya hemos comentado este trabajo en el capítulo anterior al examinar la fórmula de reparto y sus consecuencias nos interesa comentar aquí las líneas generales del mismo, con las que estamos de acuerdo, en lugar de examinar con detalle la incidencia exacta que tendría su aplicación.

El estudio se basa en los datos recaudatorios de dos fuentes distintas, OCDE y Eurostat de una parte, y la base de datos Orbis, que no coinciden entre sí y tampoco con los datos contenidos en las Estadísticas del Impuesto sobre Sociedades. Es posible que ello se deba a que emplean la expresión “Ingresos por el Impuesto sobre Sociedades” expresión ambigua que no sabemos si se refiere a la base imponible o a las cantidades recaudadas. El periodo objeto del estudio es el comprendido entre 2001 y 2004, lo que nos pone de manifiesto que, en cualquier caso, no son datos representativos pues en el ejercicio 2001, según la Dirección General de Tributos había 426 mil declarantes que consignaban bases imponibles positivas por valor de 99.476 millones de euros, mientras que, en 2009, 457 mil declarantes presentaban bases imponibles por valor de 147.564 millones de euros, cantidades, en todo caso, muy alejadas de las cantidades finalmente ingresadas.

El estudio que, sin embargo, no se preocupa por la incidencia de los diferentes tipos de gravamen aplicados en la Unión Europea, concluye que el cambio del sistema de contabilidad separada al sistema BICIS, con compensación intragrupo de pérdidas, podría provocar una disminución de la base agregada del Impuesto sobre Sociedades que afectaría en mayor medida a los países pequeños y con regímenes preferenciales en la medida en que atraen un porcentaje de la base global del Impuesto sobre Sociedades que es superior a su participación en la actividad económica real.

En cambio, los países grandes sufrirían reducciones menores, debido a que, con el sistema actual, su participación en la base agregada es pequeña en comparación con su peso en la actividad económica, de ahí que, según los citados autores, Reino Unido,

Alemania y España obtendrían pérdidas inferiores a la media de la Unión Europea. Ello les lleva a concluir que, con una fórmula compuesta por tres factores de igual peso, *“los beneficios declarados en España se incrementarían en un 16 % con respecto al sistema en vigor actualmente.”*<sup>801</sup>

## 7. Conclusiones

Aunque no es fácil predecir cuales serían los efectos económicos del régimen BICCIS si llegara a implantarse, sí podemos llegar a ciertas conclusiones al respecto.

La primera es que, sin duda, al centrarse sólo en la base imponible y obviar todo el amplio campo de bonificaciones y deducciones en la cuota existentes, el Impuesto sobre Sociedades se simplificaría considerablemente y ello aunque la base imponible contenga importantes exenciones para las rentas de fuente extranjera y plusvalías; por ello, las diferencias entre el tipo nominal de gravamen y el tipo efectivo que soportan las entidades que, como hemos visto, en nuestro país son considerables, desaparecerían en las entidades que aplicasen el régimen BICCIS.

Esto hace que el tipo nominal de gravamen cobre gran trascendencia y sea un factor decisivo para acogerse al mismo pues, aunque la compensación transfronteriza de pérdidas y la eliminación de resultados intragrupo resulten muy importantes, es el tipo de gravamen que será aplicado en los Estados miembros, tras la distribución de la base imponible del grupo entre las entidades del mismo que obtengan resultados positivos, el único elemento sobre el que pueden actuar los Estados miembros para atraer empresas a sus respectivos territorios.

Los estudios de los que disponemos y que hemos examinado a lo largo de este trabajo no están actualizados, por lo que, si los trabajos del Consejo llegasen a término, sería aconsejable hacer una actualización de los mismos para que los Estados miembros pudieran tener una idea más precisa de la incidencia de la Propuesta en sus respectivos Estados antes de tomar una decisión al respecto.

Con todo, es evidente que la fórmula de reparto es el aspecto que más problemas puede plantear por los trasvases de bases imponibles que puede originar y por la incidencia que puede tener en el empleo, dada la importancia del factor trabajo en los grupos industriales.

Aunque, en principio, su planteamiento es muy razonable, pues intenta evitar trasvases ficticios de resultados al ponderar los factores existentes en cada país para atribuirles la parte de base imponible que refleje su participación en la misma, las grandes diferencias que en materia de tipos de gravamen existen entre unos y otros Estados, podrían provocar deslocalizaciones de actividades desde los países con tipos nominales más altos hacia los países con tipos nominales más bajos, lo que constituiría un factor decisivo para conseguir mayores cuotas de ahorro de impuestos.

---

<sup>801</sup> No sabemos si los autores se refieren al periodo objeto de análisis, al del tiempo de elaboración del trabajo o si este incremento sería proporcional al de los beneficios declarados en cada ejercicio.

No creemos que esta deslocalización favorezca a los Estados de gran población y superficie por lo que se debería ser muy cuidadoso, pues la armonización del Impuesto sobre Sociedades, aunque muy conveniente desde el punto de vista práctico, no puede perjudicar el desarrollo de los países teniendo en cuenta que es un impuesto que no aporta una recaudación elevada dada la dispersión normativa que aleja los tipos nominales de los efectivos y el elevado número de declarantes que no tienen bases imponibles positivas.

Por tanto, para evitar esos graves problemas, nos atrevemos a proponer que los Estados que adopten el régimen BICIS se comprometan a aplicar un tipo unificado de gravamen a todas las entidades que se acojan al mismo. De esta forma, solo se producirían los trasvases de bases imponibles que correspondieran por razón de la aplicación de los factores y no se intentaría deslocalizar los factores para conseguir mayores ahorros impositivos.

En este contexto, los países ganadores serían aquellos donde estuvieran localizadas las actividades productivas y radicara el mayor número de activos; la determinación del factor ventas por la sede del destinatario permitiría también tener en cuenta la importancia de las empresas tecnológicas o que realizan ventas a distancia y pensamos que la introducción de la Propuesta simplificaría el marco normativo sin afectar a la producción y al empleo.

Al respecto, pensamos que las nuevas obligaciones informativas derivadas de la acción 15 de BEPS, *country by country report*, podrían contribuir a facilitar la aplicación de la fórmula de reparto dando información valiosa que los países recibirían gracias al intercambio de información automático que esta medida comportaría.

Con todo, los Estados deberían ir preparándose para el futuro intentando aproximar los tipos nominales y los tipos efectivos<sup>802</sup>, para lo cual una bajada de los tipos nominales y la supresión de deducciones y bonificaciones se hace cada vez más urgente.

Por su parte, los Estados que tengan implantados otros impuestos complementarios sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades también pueden tener importantes problemas, si bien, afortunadamente, no es el caso de España.

En cualquier caso, si lo que se pretende es conseguir la armonización del Impuesto sobre Sociedades no parece que lo más adecuado para ello sea incentivar la competencia fiscal entre los Estados miembros para tratar de atraer a los grandes grupos que son los principales destinatarios de la Propuesta. Hay que sopesar los graves riesgos que este proceder comporta para la inversión y el empleo y, por ello, y aunque la fórmula de reparto nos parece novedosa y llena de problemas de aplicación práctica, por lo que su utilidad será muy relativa, nos parece que no debería crear problemas añadidos por la disparidad de tipos nominales existentes en los Estados miembros.

---

<sup>802</sup> Tanto bajando los tipos nominales como suprimiendo deducciones de las que se benefician en su mayor parte las grandes empresas

Lo cierto es que fijar un tipo de gravamen único con el que las grandes empresas se quieran adherir a la Propuesta, dado su carácter facultativo, comportaría que dicho tipo no excediera del 10 %, en cuanto que los estudios de la Comisión ponen de relieve que el tipo efectivo de las grandes empresas es muy inferior, por lo que, si fuera superior, no se acogieran al nuevo régimen.

Esta situación sería completamente desalentadora para las PYMES, cuyo tipo efectivo es muy superior, y no conseguiría, por otra parte, atraer a las grandes empresas, en cuanto que su tipo efectivo es muy inferior, por lo que la solución que planteamos tendrá, sin duda, pocos adeptos, si bien ello no impide que la planteamos pues aprobar una Propuesta de tal envergadura sin conocer sus efectos económicos nos parece de todo punto arriesgado e imprudente<sup>803</sup>.

En este contexto, nos llama la atención que los informes del Parlamento Europeo y del Consejo Económico y Social Europeo a los que nos referiremos en el próximo capítulo, pidan que se valoren los efectos de la Propuesta transcurridos cinco años desde su implantación y que el Consejo Económico y Social Europeo en su dictamen<sup>804</sup> manifieste que el Informe de Impacto de la Comisión está lleno de contradicciones por lo que los efectos económicos que describe son muy parciales. Además, como hemos advertido varias veces en este capítulo, no tienen en cuenta el efecto principal derivado de la aplicación de la fórmula de reparto con los consiguientes trasvases de beneficios y pérdidas de unos Estados a otros cuyos tipos nominales difieren sustancialmente, lo que modificaría el escenario de países ganadores y perdedores pues ello dependería de los Estados en los que se produjeran las pérdidas y a aquellos a los que se atribuyeran las ganancias.

En todo caso, hemos visto que hay una serie de Estados miembros que concentran el mayor número de matrices a mucha distancia del resto, por lo que la opinión de estos Estados será decisiva para la puesta en marcha de la Propuesta. Alemania, Reino Unido, Holanda, Dinamarca, Bélgica, Suecia y Finlandia tienen unos grupos muy sólidos, según las fuentes examinadas, por lo que la puesta en marcha del sistema depende, en gran medida de ellos. También Francia, Italia y España representan una cuota importante, aunque menor en lo que al número de matrices se refiere.

En la medida en que, efectivamente, las sociedades dominantes impongan su voluntad al resto del grupo, la decisión de acogerse a la Propuesta, en caso de que se llegue a aprobar, depende, en gran medida, de lo que se decida en esos países en lo que a los grupos que tienen su dominante en dichos países se refiere.

Si a lo anterior unimos que Estados como Alemania, Reino Unido, Francia, Italia y España contribuyen en mayor medida que otros Estados miembros a la actividad económica europea, cabe pensar, de acuerdo con los estudios examinados, que se verán

---

<sup>803</sup> Es evidente que, dado el desfase temporal de los estudios sobre el impacto de la Propuesta resulta necesario revisar a fondo todos los aspectos que permitan hacer una valoración rigurosa de sus efectos, pues parece lógico que los Estados miembros no se quieran comprometer con una Propuesta que no se sabe cómo les va a afectar.

<sup>804</sup> Apartado 3.3 de las observaciones generales, donde se dice que las pruebas presentadas por la Comisión son contradictorias.

beneficiados por la aplicación de la fórmula de reparto, si bien, para que ello suceda, los grupos residentes en tales países habrán debido optar previamente por la aplicación del sistema BICIS y ello se decidirá, suponemos, en función de la utilidad que obtenga el grupo en su conjunto.

En nuestra opinión, el funcionamiento de un sistema tributario no debería quedar en manos de la decisión de los contribuyentes de aplicar uno u otro sistema pues ello inhabilita cualquier previsión económica y, por tanto, impide desarrollar un programa político.

La única solución posible en tal caso sería que el Impuesto sobre Sociedades se convirtiera en un recurso comunitario y el importe de la recaudación obtenida en cada Estado se dedujera de la contribución que por IVA correspondiera a ese país, pero esta propuesta debería ser objeto de un estudio en profundidad que desbordaría el marco de este trabajo.

## **CAPÍTULO XV. LA APROBACIÓN DE LA PROPUESTA Y SU PUESTA EN MARCHA**

### **1. Introducción**

En el momento de elaborar estas líneas la aprobación de la Propuesta dista de mucho de ser una realidad tangible a corto plazo, lo cual es lógico por cuanto que es un proyecto ambicioso en el que el acuerdo no es tarea fácil.

Así, diversos Estados miembros han manifestado reparos a su aprobación y, otros han advertido de la importancia de examinar en profundidad todos los aspectos relativos a la base imponible antes de que el Consejo se plantee su aprobación.

En este contexto, se ha planteado por la doctrina<sup>805</sup>, para el supuesto de que no se pudiera alcanzar en un plazo razonable un acuerdo entre todos los Estados, la posibilidad de que la aprobación de la Propuesta se lleve a cabo por el mecanismo de la cooperación reforzada, tal como ha sucedido recientemente con la Propuesta de Directiva por la que se establece un impuesto sobre las transacciones financieras.

En todo caso, cualquiera que sea el procedimiento por el que, en su caso, se lleve a cabo su aprobación, su implementación requerirá, de una parte, de su transposición al ordenamiento interno de cada uno de los Estados miembros y, de otra, de la implantación

---

<sup>805</sup> L. Cerioni, "The Possible introduction of Common Consolidate Base Taxation via Enhanced Cooperation : Some Open Issues", 46 *European Taxation*, mayo 2006.

E. TRAVESERA y C.A HELLEPUTTE, "Taxation of the EU residents companies under the current CCCTB: Descriptive and critical approach to selected "extraterritorial" aspects " *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 1 a 50.



de mecanismos, más o menos ágiles, con los que se puedan ir resolviendo las cuestiones más urgentes que se puedan plantear sin tener que recurrir al procedimiento de tener que modificar para ello continuamente la Directiva aprobada lo que, vistas las dificultades en su aprobación, resultaría inviable.

En este capítulo, el último antes de las conclusiones, queremos plantearnos el escenario de la aprobación de la Propuesta, la forma que podría revestir, así como las cuestiones relativas a su introducción efectiva en los Estados miembros. También tendremos que referirnos a la delegación de poderes que la Propuesta contempla en ciertas materias en favor de la Comisión, así como a la valoración de la Propuesta que las Instituciones comunitarias y los Estados miembros han realizado.

Este trabajo no quedaría completo, a nuestro juicio, si no nos planteamos como sería la forma de aprobación de esta Propuesta y que podría suceder en ese contexto.

Comenzaremos, por ello, con la opinión de los Estados miembros.

## **2. La opinión de los Estados miembros**

Después de la publicación del Proyecto de Directiva, los Parlamentos nacionales pudieron manifestar su opinión a los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión en un plazo de ocho semanas, en el que también podían expresar de forma razonada su opinión acerca de si tal iniciativa es o no compatible con el principio de subsidiariedad.

Durante dicho plazo emitieron una opinión razonada los siguientes Estados: Bulgaria, Eslovaquia, Irlanda, Malta, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Rumania y Suecia. Asimismo, emitieron también sus opiniones, aunque no llegaron a publicarse en la página web del Parlamento Europeo, Alemania, Bélgica, República Checa, Dinamarca, España, Italia y Lituania.

Una exposición resumida de las posturas de los Estados miembros la encontramos en el trabajo de MÜLLER<sup>806</sup> en el que se indica, como primer resultado, que no existe, en modo alguno, unanimidad entre los Estados miembros sobre la Propuesta sino que, más bien, *“hay una amplia gama de opiniones individuales que versan desde su estricto rechazo hasta una leve tendencia positiva frente al proyecto, pero con ciertas reservas.”* No obstante, el autor considera posible clasificar esa diversidad de opiniones en tres grandes grupos:

- a) Aquellos países que rechazan la Propuesta en su conjunto, bien por su supuesta incompatibilidad con el principio de subsidiariedad o bien porque algunas de sus premisas van en contra de sus intereses. En este grupo se encuentran algunos países que, en alguna forma, señala el mencionado autor, son identificables como “promotores” de la competencia fiscal perjudicial en la Unión Europea (Bulgaria,

---

<sup>806</sup> A. Müller, "Aportación al debate sobre Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( BICIS ) : las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión". *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* ; n. 9, 2011., pp. 32 y ss

Eslovaquia, Holanda, Irlanda, Malta, Polonia, República Checa, Reino Unido, Rumania). La razón principal de su postura de rechazo podría ser que dichos Estados son los ganadores de la situación de competencia fiscal actual y temen un empeoramiento de este estatus. En efecto, en el capítulo anterior hemos podido constatar que los estudios e investigaciones realizadas confirmarían esta hipótesis.

- b) Estados que tienen una postura más favorable al Proyecto aunque, probablemente, tampoco lo aprobarían en su forma actual porque no están de acuerdo con algunas de sus ideas. En este grupo se encontrarían Alemania, España, Italia y Suecia.
- c) Finalmente, habría un tercer grupo de Estados que aún no se han pronunciado sobre la Propuesta. En este grupo, entre otros, se encontraría Francia quien ha iniciado una línea de aproximación bilateral con Alemania, para buscar puntos de aproximación y encuentro entre uno y otro sistema tributario en aspectos que han sido recogidos en el Libro Verde sobre la cooperación franco alemana en materia del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, según la opinión del mencionado autor, podrían establecerse importantes matizaciones según que los Estados hayan comunicado su posición a la Comisión por el procedimiento oficialmente previsto y hayan ratificado su opinión por sus respectivos Parlamentos oficiales o que la hayan expresado a través de sus propios medios de comunicación o que el pronunciamiento refleje solamente la opinión de alguna o varias Comisiones oficiales.

En cualquier caso, señala, el punto de partida de todas estas opiniones es la conformidad o disconformidad con el principio de subsidiariedad tal y como lo prevé el artículo 5.3 del TUE. La mayoría de los Estados opina que la iniciativa es contraria a tal principio y que, en ningún momento, la Comisión ha demostrado que su acción es proporcionada y necesaria y que los Estados no pudieran resolver los problemas planteados con sus propios medios, argumentando que las medidas propuestas podrían ser alcanzadas con medidas nacionales, sin necesidad de una iniciativa legislativa comunitaria que, además, supondría una superación de sus competencias. Solo un reducido grupo de Estados, España, Italia y Lituania, opina que existe compatibilidad con el principio de subsidiariedad.

Compartimos la opinión de MÜLLER, en el sentido de que la causa principal de rechazo es el temor a la pérdida de soberanía nacional así como a una reducción considerable de los ingresos tributarios de buena parte de los Estados miembros, máxime cuando esta iniciativa no se considera de todo punto imprescindible y, según se afirma, resulta claramente beneficiosa para los grandes grupos multinacionales.

También ha sido muy criticado el carácter optativo del régimen y su coexistencia con los sistemas nacionales lo que incrementaría los costes de las Administraciones tributarias. La fórmula de reparto concentra, asimismo, el grueso de las críticas en lo que se refiere a la penalización que supone para las empresas con más tecnología, las reglas de

valoración de activos o la utilización de mano de obra de alto nivel de productividad; también es criticado el factor de ventas a distancias por los países exportadores.

Finalmente, el hecho de que no se regule el tipo de gravamen y el que el tipo sea el único elemento del Impuesto sobre sociedades que quede en manos de los Estados si se aplicase el régimen es visto con gran recelo porque obligaría a los Estados miembros a reducir continuamente sus tipos de gravamen para hacer frente a las iniciativas de reducción de tipos procedentes de otros Estados que, posiblemente, tengan un tamaño más reducido y menos necesidades recaudatorias.

De todo ello cabe concluir que va a ser muy difícil, en el estado actual, encontrar la necesaria unanimidad que permita poner en marcha la Propuesta, sin que el mecanismo de cooperación reforzada, sobre el que volveremos más adelante, pueda resolver todos los problemas que se plantean.

### **3. La opinión del Parlamento Europeo**

Tras recibir los dictámenes motivados presentados por la Asamblea Nacional búlgara, la Cámara de Representantes irlandesa, el Parlamento maltés, el Congreso de los Diputados neerlandés, la Dieta polaca, la Cámara de Diputados rumana, el Parlamento eslovaco, el Parlamento sueco y la Cámara de los Comunes del Reino Unido, en los que se afirma que el proyecto de acto legislativo de la Comisión no respeta el principio de subsidiariedad, el Parlamento Europeo<sup>807</sup> aprobó la Propuesta de la Comisión en su versión modificada pidiendo a la Comisión que modifique en consecuencia su Propuesta y le informe en el caso de que se proponga apartarse del texto aprobado por el Parlamento.

Las modificaciones propuestas por el Parlamento Europeo se refieren tanto a los considerandos de la Propuesta como a su articulado. Resumimos, a continuación, aquellas modificaciones de los considerandos que más nos han llamado la atención, aunque debe advertirse que expresan más un deseo que un mandato.

Así, se propone añadir un nuevo considerando 2 bis en el que se indique que: *“Debe fomentarse la competencia leal en los tipos de gravamen a escala de los Estados miembros y también a escala regional en el caso de aquellas regiones que tienen competencias fiscales y legislativas.”*

En un nuevo considerando 3 bis se indica: *“La mejora del mercado interior es el factor clave para estimular el crecimiento y la creación de empleo. La introducción de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) debe servir para*

---

<sup>807</sup> Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) (COM (2011)0121- C7-0092/2011-2011/0058(CNS))  
Diario Oficial de la Unión Europea de 7.09.2013, C 258/ E/134  
El texto del Parlamento figura en doble columna para resaltar las modificaciones introducidas en la Propuesta de la Comisión.

*impulsar el crecimiento y crear más puestos de trabajo en la Unión al reducirse los costes administrativos y la carga burocrática para las empresas, en particular de las pequeñas empresas con actividades transfronterizas.”*

En un nuevo considerando 4 bis se señala que: *“Comoquiera que el mercado interior incluye a todos los Estados miembros, debería introducirse en todos ellos una BICCIS. No obstante, si el Consejo no adopta una decisión unánime sobre la propuesta de establecer una BICCIS, procede iniciar sin demora el procedimiento para la adopción de una decisión del Consejo por la que se autorice una cooperación reforzada en el ámbito de la BICCIS. Dicha cooperación reforzada deberían iniciarla los Estados cuya moneda es el euro, pero debería estar abierta en todo momento a otros Estados miembros, de conformidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.”*

Un nuevo considerando 4 ter advierte que *“Determinadas formas pronunciadas de competencia fiscal, optimización fiscal y arbitraje fiscal podrían reducir los ingresos de algunos Estados miembros y crear distorsiones de la fiscalidad entre el capital, que es móvil, y la mano de obra, que es menos móvil. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento reforzado y el Tratado de Internacional de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión Económica y Monetaria exigen a los Estados miembros, en particular a aquellos cuya moneda es el euro, que cumplan una estricta disciplina fiscal controlando el gasto y generando suficientes ingresos al mismo tiempo. Por estas razones y porque el pacto por el Euro Plus acordado por los Jefes de Estado o de Gobierno de aquellos Estados miembros cuya divisa es el euro establece que el desarrollo de una BICCIS “podría ser una vía que no incidiendo en los ingresos, asegure la coherencia entre los sistemas tributarios nacionales, respetando las estrategias fiscales nacionales, y contribuya a la sostenibilidad fiscal y la competitividad de las empresas europeas.” Es de vital importancia que los Estados miembros cuya moneda es el euro, puedan cumplir sus compromisos presupuestarios para garantizar la estabilidad de toda la zona euro, y es de desear que la BICCIS se aplique lo antes posible al mayor número posible de empresas.”*

En un nuevo considerando 4 quater se indica que *“a la luz de papel esencial que desempeñan las PYMES en el mercado interior, la Comisión debería desarrollar y poner a disposición de las PYMES que realizan actividades transfronterizas una herramienta que reduzca las cargas administrativas y los costes y que les permita así optar voluntariamente por el régimen BICCIS.”*

En el considerando 5 y tras recordar el poder discrecional de los Estados miembros a la hora de fijar el tipo o tipos impositivos aplicables a las sociedades, añade que *“Por consiguiente, los Estados miembros también deben conservar la posibilidad de aplicar determinados incentivos a las empresas, en particular en forma de crédito fiscal.”*

En un nuevo considerando 5 bis, recomienda a la Comisión que en la evaluación que realice de la aplicación de la Directiva valore si la armonización de los tipos impositivos puede ser adecuada en función de que los análisis realizados pongan de manifiesto si la competencia fiscal es beneficiosa o dañina.

Un nuevo considerando 6 bis viene a poner de manifiesto que *“La amplitud de la base imponible, la consolidación y los poderes discrecionales de los Estados miembros con respecto a sus tipos nacionales del Impuesto sobre Sociedades convierten a la BICCSIS en una operación neutra desde el punto de vista fiscal”*.

Las propuestas descritas, como vemos, son orientativas y de carácter general, en el sentido de que, por sí mismas, no introducen cambio alguno en la Propuesta aprobada por la Comisión. No obstante, el Parlamento Europeo ha aprobado algunas modificaciones de las que resultarían cambios de importancia que afectan a la fórmula de reparto, a las cláusulas antiabuso y al carácter facultativo de la BICCSIS.

A nuestro juicio, la modificación más relevante es la que atañe a la fórmula de reparto, respecto de la cual el Parlamento ha modificado el considerando nº 21, que define las características generales de dicha fórmula de distribución de la base imponible consolidada, que sigue estando compuesta por tres factores, mano de obra, activos y ventas, si bien, a juicio del Parlamento Europeo, no deberían tener la misma ponderación cada uno de ellos, sino que mientras que los factores de mano de obra y activos deben tener una ponderación del 45% cada uno, el factor ventas debe tener una ponderación del 10%. De esta forma, los factores de mano de obra y activos, que conservan, sin modificación alguna, la configuración prevista en la Propuesta, se ven beneficiados por el aumento de su peso en la fórmula en detrimento del factor ventas que, sin modificar su configuración, pierde su importancia que, en comparación con la de los otros dos factores, queda muy reducida y vendría casi a coincidir con los estudios del Informe de Impacto Económico de la Comisión en la parte en que consideran el impacto que tendría en los Estados miembros la aplicación de una fórmula de reparto en la que no existiera el factor ventas.

En nuestra opinión y, si tenemos en cuenta el resumen de las posiciones de los Estados miembros en relación con la Propuesta realizado por MÜLLER, ningún Estado ha planteado la posibilidad de que se suprima el factor ventas o que pierda su importancia en pro de los otros dos factores, sino que lo que, principalmente, han advertido los países que realizan importantes ventas a países no comunitarios, en particular Alemania, es que ese criterio así establecido les perjudica pues no tiene en cuenta el valor de la producción llevada a cabo en el país en que tales ventas se realizan.

Cabría pensar que ese valor se vería reflejado en el mayor peso de los activos y de la mano de obra con la que dicha producción se realiza y, además, así se evitarían discusiones y litigios acerca del destino de las ventas por lo que, de una forma indirecta, el cambio propuesto por el Parlamento Europeo tendría en cuenta esas alegaciones. En nuestra opinión, sin embargo, las reglas de atribución de las ventas, que comentamos ampliamente en anterior capítulo, no resultan en absoluto satisfactorias, si bien hay que reconocer que si en lugar de determinar el factor por las ventas en destino se hubiera tomado por las ventas en origen, no sería fácil dar una solución cuando la producción tuviera lugar en un Estado no comunitario.

De ahí que es posible que, ante la dificultad de encontrar una solución equitativa, el Parlamento Europeo haya planteado la solución de restar peso a este factor, de forma que, mientras que los factores de mano de obra y activos tengan una ponderación del 45% cada uno, el factor ventas tenga una ponderación sólo del 10%.

En los cuadros del Informe de Impacto, cuando se examinan los efectos por países de una fórmula en la que solo se ponderen los activos y la mano de obra con dos componentes, salarios y mano de obra, en comparación con los resultados de la fórmula prevista en el artículo 86 de la Propuesta, se observa que la supresión del factor ventas no hace que los países que pierdan recaudación, como consecuencia de la aplicación de la fórmula, pasen a ganarla, si bien sí atenúa los efectos de la pérdida, al igual que los países que podrían obtener ganancias recaudatorias con el resultado de la fórmula prevista en la Propuesta no es que dejen de obtenerlas, sino que esas ganancias serían menores. Por ello, parece que la modificación planteada por el Parlamento Europeo lo que hace es matizar los efectos de la aplicación de la fórmula sin alterar de modo radical su resultado<sup>808</sup>. Al respecto, advierte SANZ GADEA<sup>809</sup> de que la modificación propuesta por el Parlamento europeo es consciente de que el sistema de la fórmula de reparto desarbola el consenso OCDE, tanto en su sustancia técnica como en sus efectos prácticos por lo que, al aminorar el impacto del factor ventas, tiende a *“asegurar que el sistema CCCTB no se desvíe demasiado del principio internacionalmente aceptado que atribuye fundamentalmente los derechos para gravar al Estado de la fuente.”*

Otras modificaciones importantes propuestas por el Parlamento Europeo son las que se refieren al carácter facultativo de la Propuesta desde tres planos distintos.

Con carácter inmediato se plantea que la Propuesta que finalmente se apruebe resulte obligatoria para las Sociedades Europeas y las Sociedades Cooperativas Europeas, respecto de las cuales se entiende que, en todo caso, han optado por la aplicación de la Propuesta, es decir, que les resulta de obligatoria aplicación. En la actualidad, estas entidades tributan en el Estado miembro en el que tengan su residencia por lo que se verían obligadas a aplicar el régimen BICCIS.

Asimismo, mediante la modificación propuesta en un nuevo artículo 132 bis se plantea que en un plazo de dos años contados desde la fecha de entrada en vigor de la Propuesta, la Comisión proporcione un instrumento que permita a las PYMES activas a escala transfronteriza optar por la aplicación del régimen BICCIS con carácter voluntario.

Finalmente, en un nuevo artículo 6 ter se propone que, en un plazo de cinco años contados desde la fecha de aplicación de la Directiva, las sociedades admisibles distintas

---

<sup>808</sup> Es decir, que los países que salen ganando con la Propuesta ganen algo menos y los que pierden, pierdan también algo menos pero sin invertir los términos de la relación.

<sup>809</sup> E. SANZ GADEA “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” en la obra colectiva dirigida por E. SANFRUTOS GAMBÍN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, “Impuesto sobre Sociedades”, EY Abogados, Thomson Reuters, Aranzadi, 2013, Tomo I, p. 249

de las microempresas, pequeñas y medianas empresas tal como se definen en la Recomendación 2003/361/CE apliquen el régimen de forma obligatoria.

Es decir, se mantendría el carácter facultativo del régimen salvo para las Sociedades Europeas y las Sociedades Cooperativas Europeas y se anuncia que, en un plazo de cinco años, las grandes empresas deberán aplicar el régimen de forma obligatoria y que, asimismo, se adoptarán las medidas oportunas para que las PYMES que operen de manera efectiva a escala transfronteriza puedan aplicarlo también de manera facultativa.

En cuanto a la base imponible, el Parlamento propone una mayor flexibilidad en la aplicación de ciertas reglas, tales como la posibilidad de que las entidades de seguros puedan deducir las provisiones de estabilización, lo que en el contexto del artículo 30, c) de la Propuesta estaba expresamente prohibido, sin perjuicio de que su importe se pudiera deducir si un Estado miembro así lo prevé de la cuota parte correspondiente a ese Estado. Asimismo, se contempla en el artículo 12 la posibilidad de que se puedan deducir los gastos ordinarios relativos a la protección del medio ambiente y la reducción de emisiones de carbono.

En lo que se refiere a la compensación de las pérdidas incurridas antes de la entrada en el grupo, se prevé la modificación del artículo 48 de forma que *“dichas pérdidas podrán deducirse de la parte de la base imponible que sea objeto de imposición en el Estado miembro de la legislación nacional previamente aplicable en la medida prevista en la legislación nacional.”* Aunque la redacción no es muy clara, parece querer reforzar la idea que se tienen que deducir exclusivamente de la base imponible que se atribuya al Estado miembro en el que tales pérdidas previas se originaron, lo que, aunque se infiere del texto actual de la Propuesta, podría suscitar alguna duda en cuanto que dice *“dichas pérdidas podrán deducirse de la base imponible en la medida prevista en la legislación nacional.”* Se trataría, por tanto, en nuestra opinión, de una modificación cuya finalidad es meramente aclaratoria y que vendría a significar que, en materia de plazos y demás requisitos, se aplicará la legislación nacional previa con arreglo a la cual dichas pérdidas se originaron.

En cuanto a las medidas antiabuso, se proponen modificaciones tanto en lo que se refiere a la cláusula antiabuso general del artículo 80, como en lo que concierne a la determinación de los supuestos que deben concurrir para que proceda la aplicación de la limitación de la deducción de intereses prevista en el artículo 83 como la cláusula de inversión contemplada en el artículo 73.

Estas medidas tienen por objeto reforzar ligeramente la aplicación de estos preceptos ya que, de no ser así, resultarían completamente inoperantes<sup>810</sup>.

Así, en lo que se refiere a la cláusula antiabuso general se amplía, por decirlo así, su ámbito de aplicación en cuanto que podrá aplicarse cuando las operaciones consideradas artificiales tengan por finalidad principal, y no exclusiva, la elusión fiscal. En el texto de la Propuesta se prevé que esa finalidad debe ser la única existente lo que, como razonamos

---

<sup>810</sup> En cualquier caso y aun con las modificaciones propuestas, no parece que dichos preceptos puedan ser muy operativos.

ampliamente en el capítulo correspondiente, ni es factible, en cuanto que toda operación persigue varias finalidades aunque sean de dispar importancia, ni es acorde con la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que considera adecuada la aplicación de estas cláusulas cuando la finalidad principal es el del fraude o la evasión fiscal.

En lo que se refiere a las cláusulas de abuso específicas también se amplía, en alguna forma, su radio de acción al establecer que procede su aplicación cuando, entre otras circunstancias, concurre el supuesto de que en el régimen general de un tercer país, los beneficios estén sujetos a un tipo legal medio del Impuesto de Sociedades inferior al 40% del aplicable en los Estados miembros. El Parlamento plantea la elevación de este porcentaje al 70% por lo que se supone que tendrá que existir una fiscalidad superior en el país en el que las sociedades extranjeras controladas residen para que no proceda la imputación a sus socios de las rentas pasivas obtenidas por las mismas o para que se apliquen las exenciones previstas en el artículo 11, c), d) o e) cuando entidades residentes en terceros países distribuyan beneficios.

En materia de procedimientos, hay dos pequeñas modificaciones ya que se prevé introducir en el artículo 110 un nuevo apartado al objeto de precisar que el formulario de la declaración fiscal consolidada se diseñará por la Comisión en cooperación con las administraciones fiscales de los Estados miembros.

Al respecto, el artículo 110, en la versión aprobada por la Comisión, describe el contenido mínimo de la declaración fiscal, al objeto de que todos los Estados establezcan un formulario similar con unos contenidos mínimos y no precisa quien es la autoridad que debe aprobar ese formulario, lo cual es de todo punto lógico por cuanto que, en materia de procedimientos, la normativa comunitaria se apoya en las previsiones de los Estados miembros entre cuyas competencias se encuentra, evidentemente, la aprobación de las obligaciones formales y declaraciones a presentar. De ahí que, en nuestra opinión, esta precisión del Parlamento Europeo carezca de sentido y no encaje, en modo alguno, en el contexto del capítulo XVII de la Propuesta.

A nuestro modo de ver, para que una previsión de este tipo pudiera ser viable debería ampliarse la delegación de los poderes concedidos a la Comisión a los que se refiere el capítulo XVIII y de los que más adelante hablaremos. Otra posibilidad que pensamos que también sería adecuada, en el marco de la solución prevista, sería que lo que se diseñe de común acuerdo sea el contenido mínimo del formulario, lo que no impediría que los Estados miembros pudieran añadir otros requerimientos en función de sus características propias aunque, como ya hemos indicado, esta es la solución que se desprende del texto de la Propuesta.

La otra modificación aprobada por el Parlamento en materia de procedimientos se circunscribe al artículo 122, apartado 1, párrafo 1, en el que se contempla la posibilidad de que la autoridad tributaria principal pueda iniciar y coordinar auditorías de los miembros del grupo, las cuales pueden iniciarse también a instancia de una autoridad competente. Al respecto, el Parlamento Europeo plantea añadir a este último supuesto,



de auditorías iniciadas a instancias de una autoridad competente distinta de la autoridad tributaria principal, que tales auditorías tendrán que iniciarse *“en el Estado miembro de residencia del grupo.”* Este último inciso es incomprensible porque como el grupo no es sujeto pasivo del Impuesto ni tiene una personalidad jurídica propia es evidente que carece de residencia fiscal propia. Pensamos que el Parlamento querría decir que, aunque la auditoría se iniciara a instancia de una autoridad competente de alguno de los sujetos pasivos distintos del sujeto pasivo principal, el inicio de actuaciones tendría que llevarse a cabo, en todo caso, ante el sujeto pasivo principal.

En todo caso, no estamos de acuerdo con esta modificación planteada por el Parlamento Europeo por razones técnicas derivadas de la propia Propuesta que es objeto de enmienda; si la Propuesta no ha configurado, posiblemente porque no es posible jurídicamente, al grupo fiscal como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la personalidad jurídica la ostentan cada uno de sus miembros; por tanto, si se inicia una auditoría respecto de uno de sus miembros distinto del sujeto pasivo principal, esa auditoría solo la puede iniciar la Administración del Estado miembro en el que dicha entidad reside, sin perjuicio de la necesaria colaboración y comunicación con la autoridad tributaria principal y las restantes autoridades competentes, lo que hemos analizado ampliamente en el capítulo XV de este trabajo.

Y es que no podemos olvidar que aunque la Propuesta armonice el Impuesto sobre Sociedades en un alto nivel de integración que permita elaborar la base imponible del grupo de forma consolidada entre las entidades miembros del grupo residentes en varios países, dicho impuesto sigue formando parte del sistema tributario nacional de cada Estado y debe, en la medida de lo posible, estar coordinado con el resto de figuras impositivas que en cada país se exijan y con la Administración o administraciones tributarias encargadas de aplicarlo.

Asimismo, se plantea la introducción de un nuevo artículo 123 bis denominado “Foro sobre la BICCS”, según el cual *“La Comisión lanzará un nuevo foro sobre la BICCS, similar al Foro conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia, al que las empresas y los Estados miembros puedan remitir las cuestiones y conflictos relacionados con la BICCS y que facilite orientación.”* De esta forma el Parlamento intenta salir al paso de las críticas recibidas sobre la ausencia de un mecanismo de resolución de conflictos surgidos en su aplicación, si bien a pesar de la armonización de criterios que pueda surgir de ese Foro, de gran utilidad, sin duda, no creemos que pueda resolver los conflictos que se susciten en la práctica, sin perjuicio de la innegable aportación que suponga.

Por último, el contenido del artículo 133 se ha ampliado considerablemente, ya que donde solo se preveía la obligación, por parte de la Comisión, de presentar al Consejo, transcurridos cinco años desde la entrada en vigor de la Propuesta, un informe sobre el funcionamiento de la misma que incluyera, en particular, un análisis del impacto de la aplicación de la fórmula de reparto, se ha ampliado también el ámbito del mismo que, no sólo se deberá presentar por la Comisión al Consejo sino también al Parlamento Europeo, sino que, además, deberá estar *“basado en una evaluación independiente”* lo que sugiere que el informe de la Comisión no pudiera tener ese carácter de

independencia evidenciando así que el Parlamento Europeo ha hecho suyas las críticas formuladas desde distintos sectores al Informe de Impacto de la Comisión en el sentido de que ha tratado más de ponderar las ventajas que la BICCIIS podría comportar, centradas en el ahorro de gasto, antes que las pérdidas recaudatorias que a algunos Estados miembros les pudiera originar.

En definitiva, el Parlamento Europeo se ha hecho eco de las críticas que la Propuesta ha recibido y se ha comprometido a que se resuelvan transcurrido un plazo desde su entrada en vigor, lo que implica que haría suyo el clásico aforismo de “vamos a echar a andar y ya iremos viendo”, lo que en materia fiscal no resulta lo más adecuado.

El Parlamento Europeo reconoce que es posible que los Estados miembros tengan que afrontar pérdidas recaudatorias de cierta importancia lo que puede no ser viable en tiempos de ajuste, si bien para ello los Estados pueden adoptar medidas destinadas a paliar esa situación de conformidad con su sistema constitucional y en consonancia con lo previsto en la Directiva, lo que es tanto como decir que compensen las pérdidas que puedan obtener con la BICCIIS con otros recursos tributarios o, en su caso, elevando los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades lo que, en nuestra opinión, agravaría esa situación, si bien, a juicio del Parlamento Europeo no es una cuestión fácil de dilucidar, por lo que, en el futuro se tendría que hacer un informe para determinar si la competencia fiscal beneficia o daña el mercado interior.

En definitiva, el Parlamento Europeo ha captado la esencia de las críticas recibidas y se ha comprometido a que resuelvan, si bien no de forma inmediata sino con la experiencia que se vaya adquiriendo en la aplicación del régimen, del que espera que sus ventajas compensen con creces sus inconvenientes por lo que, si algunos Estados no estuvieran de acuerdo con ese parecer, el régimen debería, no obstante, ponerse en marcha de forma inmediata mediante el sistema de cooperación reforzada. Hay que tener en cuenta, finalmente que, si el Consejo al aprobar la Propuesta pretendiera apartarse del texto aprobado por el Parlamento, tendría que informarle expresamente.

La Resolución del Parlamento Europeo se ha hecho eco, en algunas cuestiones, de la opinión del Consejo Económico y Social emitida con anterioridad a la que seguidamente vamos a referirnos.

#### **4. El dictamen del Consejo Económico y Social Europeo**

En su 475º Pleno de los días 26 y 27 de octubre de 2011 el Consejo Económico y Social Europeo (CESE) aprobó el dictamen elaborado, con fecha 4 de octubre de 2011, por la Sección Especializada de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social por 137 votos a favor, 27 en contra y 15 abstenciones<sup>811</sup>.

---

<sup>811</sup> Diario Oficial de la Unión de 20.01.2012, C24/63

Las conclusiones del CESE son claras, la Propuesta es un acierto ya que permite mejorar las condiciones de las empresas con actividades transfronterizas si bien necesita de algunas clarificaciones suplementarias y de pequeños ajustes<sup>812</sup>.

Reconoce, no obstante, que hay cierto temor de que la BICCIS pueda suponer una pérdida de soberanía nacional, una restricción de las posibilidades en materia de política fiscal y una disminución de la recaudación fiscal u otras consecuencias imprevistas, al tiempo de que se corra el riesgo de, por no disponer de las estructuras adecuadas para responder rápidamente a los cambios fiscales o paquetes de incentivos que surjan en la escena internacional, se pudiera generar una pérdida de inversiones directas.

También reconoce que es difícil predecir si tendrá consecuencias negativas y, en tal caso, la dificultad de determinar su impacto, por lo que recomienda que se elabore un análisis de sus consecuencias socioeconómicas.

En nuestra opinión, dado el tiempo que se está empleando en debatir la Propuesta, ese informe se debería estar elaborando ya, en lugar de tener que esperar a que transcurran cinco años desde su aprobación como propone el Parlamento Europeo, tras hacer suya esta recomendación en el nuevo artículo 133, d)<sup>813</sup>, en el que incide más en la repercusión que la Propuesta podría tener en las empresas en lugar de analizar su impacto en la mano de obra y el consumo aspectos que, en nuestra opinión, también, deberían ser objeto de análisis.

El CESE reconoce que, como la base imponible es más amplia, por término medio, que la aplicada por los Estados miembros, debería dar lugar a un aumento de los ingresos si bien, en una primera etapa, este efecto quedaría amortiguado por la compensación transfronteriza de pérdidas.

Por ello, el CESE recomienda<sup>814</sup> que los Estados miembros adapten sus tipos impositivos de modo que el hecho de implantar la BICCIS no conlleve ni un aumento ni una reducción de la carga fiscal. De esta forma, indica, la competencia fiscal sería más transparente pues si bien, en la actualidad, está centrada en la transferencia de beneficios de unos Estados a otros por medio de los precios de transferencia, en el marco de la BICCIS, la competencia fiscal se concentraría en los factores que se tienen en cuenta a efectos de la distribución de la base imponible.

Coincidimos totalmente con esa impresión, que ya habíamos expresado en el anterior capítulo al poner de manifiesto el riesgo que comporta centrar la competencia en el empleo y en la localización de activos productivos, máxime como se reconoce por el propio CESE se desconocen los efectos socioeconómicos que la competencia centrada en estos factores podría comportar.

De hecho, en el apartado 3.6.2 del dictamen se reconoce que, a medio y largo plazo, la BICCIS puede producir un desplazamiento de la actividad económica y el empleo

---

<sup>812</sup> Apartado 1.1.1

<sup>813</sup> “d) las repercusiones socioeconómicas de la presente Directiva, incluido el impacto sobre las transacciones mundiales de las sociedades y sobre la competitividad de las sociedades admisibles y no admisibles.”

<sup>814</sup> Recomendación 1.2.4

cuando éstos se hayan establecido en determinados lugares por razón de incentivos fiscales nacionales. Este es el efecto que la BICCIS pretende, precisamente, evitar, si bien, en nuestra opinión, una cosa es que lo evite y otra que para evitarlo cree un efecto similar de signo inverso, sobre todo cuando se reconoce también que las decisiones de las empresas se encuentran muy condicionadas por razones de optimización fiscal.

El CESE también se pronuncia a favor de que el carácter facultativo de la BICCIS se mantenga solo durante la fase introductoria, por lo que a largo plazo debería ser obligatoria al menos para las empresas que superen un cierto umbral y realicen actividades transfronterizas. También se pronuncia a favor de que las PYMES accedan a la misma en cuanto que ello les reportaría ventajas derivadas del ahorro de costes administrativos.

En cuanto a la consolidación, la considera “la gran solución” en cuanto que es la única manera de garantizar ventajas como la compensación transfronteriza de pérdidas, el fin del problema de los precios de transferencia, la eliminación de la doble imposición y la igualdad de trato entre las filiales de la UE y los establecimientos permanentes de la UE. Por ello, considera que debe apoyarse sin reservas frente a la solución parcial que representaría una base imponible del impuesto sobre sociedades sin consolidación.

En este contexto, recomienda que se hagan todos los esfuerzos posibles para eliminar la doble imposición de las rentas procedentes de países no comunitarios mediante la utilización generalizada del método de exención y ello aunque las rentas estén gravadas en esos países a bajos tipos impositivos.

El ámbito personal, material y territorial de la aplicación de la BICCIS lo considera adecuado en cuanto que los criterios son amplios y fáciles de aplicar; el ámbito territorial, limitado a la Unión Europea, lo considera adecuado ya que un ámbito más amplio que incluyera todas las rentas obtenidas a nivel mundial requeriría, ante la falta de disposiciones a escala mundial reguladoras del cálculo de beneficios, de conciliaciones muy onerosas.

El CESE se pronuncia también a favor de la fórmula de reparto que, en la medida en que incluye varios factores, hace más difícil su manipulación, por más que reconoce que se pueden producir numerosos contenciosos entre las Administraciones tributarias por razón de su aplicación en la medida en que es posible que no la apliquen de manera uniforme. De forma indirecta viene también a reconocer que no parece que haya otras alternativas más adecuadas y que, en caso de que las hubiera, deberían ser objeto de un estudio muy detallado.

En lo que se refiere a la configuración de los factores, formula diversas consideraciones. Así, señala que, en cuanto al factor relativo a los activos, los conceptos de propiedad económica y uso efectivo precisan una definición más detallada y también la propiedad intelectual debe ser objeto de consideración. En lo que se refiere al factor trabajo, expresa sus reservas acerca de que en el cómputo de los salarios se incluyan las prestaciones sociales y pensiones ya que existen grandes disparidades entre los Estados

miembros. Finalmente, en cuanto al factor ventas, afirma que beneficia a los grandes países por lo que se debe suprimir o neutralizar su importancia.

En relación a esta última cuestión, queremos manifestar nuestra opinión en el sentido de que no parece lógica la posición del CESE en cuanto que si bien es completamente partidario de la supresión de los precios de transferencia por el trasvase de beneficios que comporta cuando, como resultado de la aplicación de la fórmula de reparto, se pretende que esos beneficios se consideren obtenidos allí donde se han generado, manifiesta su rechazo en la medida en que puede perjudicar a los países más pequeños.

El mencionado organismo comunitario hace una reflexión acerca de que el sector financiero debería ser objeto de unas reglas específicas, tanto en lo que se refiere al establecimiento de unas consideraciones específicas en lo que se refiere a la determinación de los factores de la fórmula de reparto que le resultarían de aplicación, como en lo que se refiere a las provisiones para que las que reclama un tratamiento diferenciado como el previsto para las empresas de seguros.

Finalmente, formula diversas consideraciones sobre aspectos concretos de la base imponible, como son las provisiones y pérdidas de valor que, a su juicio, no están suficientemente contempladas.

En cuanto al sistema de ventanilla única se congratula por que todas las comunicaciones administrativas se tengan que realizar con el sujeto pasivo principal, lo que permitirá suprimir el trato y la disparidad de criterios entre las distintas Administraciones ya que solo la Administración tributaria principal será competente. Por lo demás, propugna el sistema de intercambio automático de información generalizado entre las Administraciones como medio para resolver cualquier tipo de problema que se plantee.

Por nuestra parte, nos permitimos discrepar de estos últimos criterios que, en nuestra opinión, no son acordes con el texto de la Propuesta en cuanto que las Administraciones tributarias del lugar de residencia de las entidades miembros del grupo son también administraciones competentes y la consideración que formula el CESE acerca de que la comprobación del grupo tiene que hacerse exclusivamente por medio de la Administración tributaria principal implica que la aplicación de la BICCIS va a dejarse exclusivamente en manos de los sujetos pasivos, por cuanto una comprobación con una profundidad mínima no puede ser viable en este contexto.

De esta forma ¿qué más daría que la base imponible fuera ancha o estrecha si nadie va a estar encargado de comprobar si se incluyen todas las rentas o si no es así? En nuestra opinión, no hay que dar un valor excesivo al intercambio automático de información pues, de momento, es bastante incipiente y para que tenga utilidad los datos que suministra tienen que estar contrastados y proceder de terceras personas y no de las propias entidades del grupo.

Como vemos, el dictamen del CESE es muy favorable a la BICCIS y varias de sus propuestas han sido acogidas en la Resolución del Parlamento Europeo a la que antes hicimos referencia.

## 5. La situación en el Consejo de la Unión Europea

Tras la presentación de la Propuesta en marzo de 2011, el Consejo ECOFIN presentó, en diciembre de 2012, un informe al Consejo Europeo en el que puso de relieve que varios Estados miembros creían que era necesario disponer de orientaciones más precisas para hacer avanzar los trabajos a nivel técnico.

El 5 de enero de 2013, la Presidencia irlandesa celebró su primera reunión sobre la Propuesta y anunció su intención de celebrar reuniones bilaterales con todos los Estados miembros para determinar sus puntos de vista sobre cuestiones específicas<sup>815</sup>.

La Presidencia preparó un informe de síntesis (doc 7830/13 FISC 60) sobre el resultado de las reuniones que constituyó la base de del debate de orientación celebrado en el Grupo de alto Nivel sobre Fiscalidad del 13 de marzo, en el que observaba que:

*“Una gran mayoría de las Delegaciones había expresado la clara preferencia de que las deliberaciones tuvieran lugar paso a paso y de que se concentraran en un primer momento en las cuestiones relacionadas en términos generales con el cálculo de la base imponible. Los trabajos técnicos sobre los elementos relativos a la consolidación se podrían considerar adecuados a su debido tiempo.”*

Por ello, el Grupo de Alto Nivel respaldó de manera contundente el informe de síntesis de la Presidencia y convino lo siguiente<sup>816</sup>:

- a) los trabajos sobre la Propuesta deberían llevarse a cabo paso a paso;
- b) el primer paso debería centrarse en los asuntos relativos a la base imponible;
- c) la cuestión de la consolidación debería abordarse en un segundo momento cuando los trabajos sobre la base imponible hubieran avanzado suficientemente;
- d) la Propuesta todavía no está lista para una deliberación de índole política;
- e) e invitó a la Presidencia a que iniciara la elaboración de un texto transaccional sobre esta base.

La Presidencia distribuyó el 27 marzo la denominada “Hoja de Ruta” que se adjuntó como anexo al informe presentado al Consejo Europeo y en el punto 41 del referido informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo se hizo constar lo siguiente:

*“Como se indicó en el Grupo de Alto Nivel, la Presidencia tiene la intención de preparar un texto transaccional sobre el bloque de trabajo b) – elementos básicos de la base imponible que abarcarán los capítulos II a VII. Además, para responder al gran interés de los Estados miembros, la Presidencia también examinará el bloque de trabajo c) – Lucha contra la elusión fiscal, capítulo XIV, en particular, una norma general contra la elusión fiscal. El objetivo de la Presidencia será basarse en los trabajos previos para llevar a cabo en estos ámbitos.”*

<sup>815</sup> Un resumen de lo tratado en estas reuniones figura en el capítulo IX.

<sup>816</sup> Informe del Consejo ECOFIN dirigido al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales de 25 de julio de 2013, ref 11507/12 FISC 138, apartado 40, Otros expedientes sobre fiscalidad.

Ya en el curso de esa reunión, según consta en el apartado 42 del mencionado informe, la Presidencia distribuyó un texto transaccional, (doc. 9180/13) en el que se trataron esos aspectos y cuyo examen comenzó el 24 de mayo de 2013.

Con posterioridad, se han elaborado versiones revisadas de ese documento con las referencias 10177/14, 14768/13 y 14769/13. La última, a la fecha de redactar estas líneas, es de 19 de noviembre de 2013 y lleva la referencia 15756/14, habiendo sido sometida a examen en la reunión del grupo "Cuestiones Fiscales" Fiscalidad Directa, del 24 de noviembre de 2014.

De lo expuesto podemos, por ello, concluir que el grupo de trabajo está analizando seriamente en la Propuesta de acuerdo con el orden marcado por lo que, dada la considerable extensión, complejidad e importancia del texto a revisar, es lógico que el proceso no se lleve a cabo de forma apresurada.

En nuestra opinión, el examen de la Propuesta paso a paso y la decisión de alcanzar un acuerdo en torno a la base imponible y a las medidas de lucha contra el fraude parece, desde nuestro punto de vista, una decisión muy acertada que permitiría, en su caso, alcanzar un acuerdo en torno a la base imponible y las cláusulas antiabuso, al cual se podrían sumar todos los Estados miembros.

Una vez alcanzado ese acuerdo, se revisarían los aspectos relativos a la consolidación de bases imponibles, a la distribución de la base imponible consolidada común y al sistema de ventanilla única, de forma que, si por las razones que fueran, algunos Estados no quisieran o no pudieran sumarse a la puesta en marcha de este paquete, el mismo podría ponerse en marcha por el sistema de cooperación reforzada al tiempo que se habría logrado un acuerdo sustancial, la armonización de la base imponible en toda la Unión Europea.

## **6. La posible introducción de la BICCIS por el procedimiento de cooperación reforzada**

El Artículo 20 del Tratado de la Unión Europea posibilita que los Estados miembros que deseen establecer entre sí una cooperación reforzada en el marco de competencias no exclusivas de la Unión puedan hacer uso de las Instituciones de ésta y ejercer dichas competencias aplicando las disposiciones pertinentes de los tratados, dentro de los límites y modalidades contemplados en ese artículo y en los artículos 326 a 334 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La finalidad de las cooperaciones reforzadas es proteger los intereses de la Unión y reforzar su integración.

La decisión de autorizar una cooperación reforzada será adoptada por el Consejo como último recurso cuando haya llegado a la conclusión de que los objetivos perseguidos por dicha cooperación no pueden ser alcanzados en un plazo razonable por la Unión en su conjunto y a condición de que participen al menos nueve miembros.

Los actos adoptados en el marco de una cooperación reforzada vincularán únicamente a los Estados miembros y no se considerarán acervo comunitario.

Para determinar el alcance del procedimiento de cooperación reforzada en el marco de la Propuesta podemos servirnos de la experiencia de la Propuesta de Decisión del Consejo por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre las transacciones financieras.

En efecto, con fecha 28.11.2011, la Comisión adoptó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del Impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE.

La base jurídica de la Propuesta era el artículo 113 del TFUE, ya que la Comisión proponía disposiciones para la armonización de la legislación relativa a la imposición de las transacciones financieras en la medida necesaria para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las operaciones e instrumentos financieros y evitar el falseamiento de la competencia.

Dicha base jurídica exigía la unanimidad, si bien al constatar que existían divergencias fundamentales e insalvables entre los Estados miembros y que el proyecto no obtendría el respaldo unánime del Consejo en un futuro previsible, once Estados miembros, entre ellos España, remitieron a la Comisión sendas solicitudes oficiales en las que expresaban su deseo de establecer entre sí una cooperación reforzada en el ámbito de de la implantación de un sistema común del Impuesto sobre las transacciones financieras e invitaban a la Comisión a presentar una Propuesta al Consejo en tal sentido, lo que la Comisión llevó a cabo por medio de la Propuesta de Decisión del Consejo de 25 de octubre de 2012<sup>817</sup>.

La referida Propuesta se refiere a la autorización de una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre las transacciones financieras, lo que requerirá que, con posterioridad, se adopte una Directiva sobre el sistema común del Impuesto sobre las transacciones financieras que se basará en gran medida en la Propuesta inicial de la Comisión en lo que al ámbito de aplicación y objetivos se refiere.

Por tanto, y habida cuenta que la base jurídica de la BICCIS es el artículo 115 del TFUE y que las competencias conferidas por el citado precepto se ejercen en relación con el correcto funcionamiento del mercado interior que constituye una competencia compartida y, por tanto, no exclusiva, también será posible que dicha Propuesta se adopte, en su caso, en el marco de un sistema de cooperación reforzada como último recurso del Consejo, cuando haya llegado a la conclusión de que no va a alcanzar la unanimidad en su aprobación en un plazo razonable.

Ahora bien, para que dicho procedimiento resulte aplicable se requiere que los Estados que no vayan a adoptar la Propuesta de cooperación reforzada no se opongan a la misma y se cumplan todas las condiciones necesarias para ello. En todo caso, dicha

---

<sup>817</sup> <sup>817</sup> COM (2012) 631 final, de 25.10.2012.



cooperación debe estar abierta permanentemente a todos los Estados miembros por lo que su alcance geográfico se irá ampliando a medida que otros Estados miembros se adhieran a ella. Se advierte<sup>818</sup>, asimismo, que *“las entidades de los Estados miembros que no participen inicialmente en la cooperación reforzada también se beneficiarán de las ventajas que ésta entraña para el mercado interior en términos de reducción de los costes vinculados a la complejidad.”*

Subrayamos este párrafo de la Propuesta de Decisión relativa a la adopción del Impuesto sobre las transacciones financieras por su importancia en la posible adopción de la BICCIS por el procedimiento de cooperación reforzada. ¿Cómo se determinará en tal caso el ámbito personal y territorial de la BICCIS en lo que concierne a las entidades residentes en Estados miembros que no vayan a aplicar la Propuesta?

Esta es una cuestión importante que CERIONI<sup>819</sup> se plantea al analizar las cuestiones que se podrían suscitar en el caso de que la Propuesta se llegara a aprobar por el referido mecanismo, tras concluir que dicho procedimiento podría ser aplicable siempre que la BICCIS no entrara en conflicto con:

- Los principios generales del Derecho Comunitario incluyendo el de no discriminación e igual tratamiento y proporcionalidad.
- Las previsiones del Tratado sobre las libertades fundamentales, incluida la libertad de establecimiento y las interpretaciones del TJUE
- Las comunicaciones, resoluciones y demás disposiciones de rango menor adoptadas por la Instituciones comunitarias.

Por ello, el referido autor considera que la Propuesta que, en su caso, se llegara a aprobar por medio del procedimiento de cooperación reforzada debería respetar el acervo comunitario y no implicar barreras o discriminaciones comerciales ni distorsiones en la competencia entre los Estados miembros si bien, como señala el autor citado, es la Comisión quien tiene que valorar si tales distorsiones han de ser o no eliminadas, de lo que se infiere que en este punto hay un cierto grado de discrecionalidad en su valoración y apreciación.

En este contexto, se plantea CERIONI qué entidades podrían aplicar la BICCIS en el supuesto que unos Estados apliquen la Propuesta y otros no.

Al respecto, considera que la solución más sencilla sería que la dominante del grupo, residente en un país que hubiera adoptado la Propuesta, pudiera incluir en el grupo a sus filiales y establecimientos permanentes situados en otros Estados participantes pero no a aquellas filiales y sucursales situadas en países que no hubieran adoptado la Propuesta. Si la dominante del grupo estuviera situada en un Estado que no adopte la Propuesta no podría aplicar el régimen.

---

<sup>818</sup> Op cit, p. 7, penúltimo párrafo del apartado 4.3

<sup>819</sup> L. Cerioni, “The Possible introduction of Common Consolidate Base Taxation via Enhanced Cooperation : Some Open Issues”, 46 *European Taxation*, mayo 2006.

Esta situación beneficiaría a los Estados participantes a costa de los no participantes, en cuanto que el sistema adoptado por la vía de la cooperación reforzada fuese más favorable que el resultante de los sistemas tributarios de estos últimos. En este caso, razones de competencia fiscal podrían conducir a que los Estados no participantes introdujeran en sus respectivos sistemas reglas similares a las de la BICCIIS para lo que se podría argumentar, incluso, que tal adaptación resulta necesaria para eliminar los obstáculos y barreras transfronterizas en el contexto de los Estados participantes.

Por ello, se consideraría que la ventaja que las sociedades residentes en los países participantes podrían obtener sería la de beneficiarse de una base armonizada, la posibilidad de compensar pérdidas intragrupo y la eliminación de las obligaciones inherentes a los precios de transferencia en cuanto que las operaciones realizadas entre entidades miembros del grupo fiscal serían objeto de eliminación en consolidación, por lo que no tendrían que ser valoradas a mercado ni, en consecuencia, se verían sometidas a las obligaciones de información que, vistas las nuevas orientaciones de BEPS<sup>820</sup>, parece una ventaja significativa, junto con las restantes derivadas del ahorro de costes.

Por nuestra parte, pensamos que si un grupo suficiente de países se pusiera de acuerdo y pidiera a la Comisión que implantase la BICCIIS por el procedimiento de cooperación reforzada, la Resolución que dictase la Comisión debería ser muy precisa en la regulación del ámbito personal y territorial de la Propuesta, sin que pudiese, en nuestra opinión, llegar a la conclusión de que, con la finalidad de eliminar barreras, los países no participantes estuvieran en la misma situación que los que sí participan, como se desprende de la solución maximalista sugerida por CERIONI de que, para evitar barreras, no se podía impedir que las empresas de países no participantes se acogieran a la Propuesta, lo que supondría introducir discriminaciones entre las entidades residentes en los Estados miembros de la Unión Europea.

Es cierto que los Estados no participantes tienen que colaborar en la aplicación de las Directivas que se aprueben por ese procedimiento, pero también lo es que tienen todo su derecho a no adherirse a ellas, sin perjuicio de que no puedan obstaculizar su aplicación, de lo que no se puede desprender que están obligados a aplicar sus preceptos aunque no se hayan adherido a los mismos.

Además, habría que tener en cuenta que, si no se adhieren a la Propuesta, no podrían aplicar la fórmula de reparto por lo que, en nuestra opinión, no sería posible que las entidades residentes en los Estados no participantes se integraran en el sistema BICCIIS si sus respectivos Estados no se han adherido a la misma.

Lo anterior nos lleva a pensar que la opinión expresada por CERIONI pudiera referirse a un posible escenario a largo plazo en el que el TJUE, a la luz de los recursos que se fueran presentando, llegara a la conclusión que la determinación de la base imponible mediante la aplicación de reglas distintas en los Estados miembros crea desigualdades o barreras en el mercado interior entre los Estados participantes y los no participantes.

---

<sup>820</sup> Nos referimos a la acción 15 en lo relativo a la ampliación del contenido de estas obligaciones a un informe por cada país en que opere el grupo multinacional.

De ahí que, como señalan TRAVESERA y HELLEPUTTE<sup>821</sup>, en el supuesto de que la BICCIS se introdujera por el procedimiento de cooperación reforzada, sería necesario introducir mayores precisiones en las definiciones, distinguiendo entre los contribuyentes residentes en Estados participantes, los residentes en Estados no participantes y los residentes en países no comunitarios, pues resulta evidente que a los contribuyentes residentes en Estados no participantes no se les puede tratar como si fueran residentes en terceros países, debiendo, además tener en cuenta que, en todo caso, hay libertad para trasladar la residencia desde un Estado miembro a otro en el caso de que el Estado de residencia del contribuyente sea un Estado no participante.

Los referidos autores hacen un repertorio verdaderamente interesante de cuestiones que podrían suscitar conflictos de interpretación en relación con su aplicación por los Estados participantes y los no participantes.

Así, en primer término, hacen referencia a la cuestión de la residencia que es clave para poder optar por la aplicación de la BICCIS en cuanto que solo las entidades que figuren en la relación del anexo I y que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto análogo según relación contenida en el anexo II pueden optar por su aplicación siempre que sean residentes en un Estado miembro. Las entidades que no sean residentes en un Estado miembro podrán optar por aplicar el régimen a los establecimientos permanentes que mantengan en los Estados miembros.

Al respecto, el artículo 6.3 advierte que, a efectos de la aplicación de la Propuesta, una sociedad cuyo domicilio social, lugar de constitución o lugar de administración efectiva esté situado en un Estado miembro y que, en virtud de un acuerdo celebrado entre ese Estado miembro y un tercer país, no sea considerada residente en a efectos fiscales en ese tercer país, será considerada residente a efectos fiscales en ese Estado miembro.

En el sistema de cooperación reforzada no parece fácil establecer una previsión similar, que tiene un cierto carácter expansivo para los Estados no participantes, si bien, en tal caso, se debería aplicar lo previsto en el apartado 4, es decir que cuando una sociedad sea considerada residente en más de un Estado miembro, sea participante o no, será considerada residente en el Estado miembro en que esté situado su lugar de administración efectiva, aunque también habría que tener en cuenta los convenios existentes entre los Estados participantes y los no participantes, considerando, asimismo, si su fecha de entrada en vigor es o no anterior a la de su adhesión a la Unión Europea.

En todo caso, resulta necesario habilitar mecanismos de resolución de conflictos entre los Estados participantes y los no participantes con unas reglas previas bien definidas que, en la medida de lo posible, eviten que tales conflictos se planteen. Según TRAVESERA y

---

<sup>821</sup> E. TRAVESERA y C.A. HELLEPUTTE, "Taxation of the EU residents companies under the current CCCTB: Descriptive and critical approach to selected "extraterritorial" aspects" *Corporate Income Taxation in Europe, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A. Stork, Viena 2012, p.11

HELLEPUTTE<sup>822</sup>, el criterio del TJUE en el asunto C287/10<sup>823</sup> se podría utilizar para definir el tratamiento tributario de las inversiones en terceros países y también, en su caso, el de las realizadas en Estados participantes y no participantes.

Otra cuestión muy interesante hace referencia al ámbito territorial de aplicación de la BICCIS. Al respecto, los mencionados autores<sup>824</sup> señalan que la BICCIS representa un cierto compromiso entre la tributación de la renta mundial y la tributación territorial ya que, aunque la tributación por el beneficio mundial está claramente expresada en la Propuesta, la exclusión de las bases de los establecimientos permanentes y algunos tipos de rentas pasivas, como las distribuciones de beneficios o las derivadas de ganancias del capital o de la venta de acciones, tiende a restringir el ámbito territorial de la misma.

Todas estas circunstancias son importantes para las entidades de unos y otros Estados a la hora de valorar si podrán o no aplicar la Propuesta.

En nuestra opinión, toda matriz residente en un Estado participante podrían formar un grupo con todas las filiales que reúnan los requisitos para acogerse al régimen que estén situadas en Estados también participantes así como con los establecimientos permanentes que tengan en Estados participantes y no participantes, si bien, en relación con estos últimos, pensamos que deberían hacerlo a la luz de lo previsto en el Convenio de Doble Imposición suscrito entre los respectivos Estados, participantes y no participantes.

También hay que plantearse la cuestión de la documentación relativa a los precios de transferencia que introducirá también distinciones entre las entidades miembros del grupo residentes en Estados participantes, respecto de las cuales no será necesaria incluir esta documentación, respecto de las residentes en Estados no participantes que, al no estar incluidas en el grupo fiscal, sí tendrán que figurar en la documentación de precios de transferencia, es decir, serán tratadas como entidades asociadas.

En definitiva, si se implantase la BICCIS por el sistema de cooperación reforzada, habría que tener en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.1 del TUE, debe tener carácter abierto por lo que los Estados no participantes podrían incorporarse en el momento en que lo estimaran más oportuno. Según lo previsto en el artículo 327, los Estados no participantes tienen derecho a que se respeten sus competencias, derechos y obligaciones por lo que podrían mantener sus propias normas nacionales, debiendo, en todo caso, respetar el acervo comunitario.

En todo caso, parece que sería que un buen laboratorio para probar el funcionamiento y los efectos del régimen, dado que los estudios sobre estos aspectos, como se desprende de los informes del Parlamento y del CESE, se elaborarán una vez implantado el régimen.

---

<sup>822</sup> Op. cit. p.20

<sup>823</sup> Tankereedereit SA

<sup>824</sup> Op. cit. p. 13.

## 7. Poderes delegados a la Comisión

### 7.1 Fundamento del otorgamiento de tales poderes

Según el Considerando 24 de la Propuesta:

*“Es preciso facultar a la Comisión para que pueda adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a fin de adaptar los anexos de forma que se tengan en cuenta los cambios que se produzcan en las legislaciones de los Estados miembros en relación con las formas societarias y los impuestos de sociedades, y para actualizar la lista de impuestos no deducibles, así como para fijar normas sobre la definición de propiedad jurídica y propiedad económica en relación con los activos arrendados y sobre el cálculo de los componentes capital e intereses de los pagos en concepto de arrendamiento financiero y de la base de amortización de un activo arrendado. Es necesario que esta delegación de poderes a la Comisión tenga una duración indeterminada, a fin de poder adaptar las normas, cuando resulte necesario.”*

Por su parte, el Considerando 25 añade:

*“Conviene conferir poderes a la Comisión a fin de garantizar la uniformidad de las condiciones de aplicación de la presente Directiva por lo que respecta a la adopción anual de una lista de formas societarias de terceros países que reúnen los requisitos establecidos en la presente Directiva, al establecimiento de normas sobre el cálculo de los factores correspondientes a mano de obra, activos y ventas, la asignación de asalariados y salarios, activos y ventas a su respectivo factor así como la valoración de los activos a efectos del factor activos, y a la adopción de un formulario normalizado de notificación de la opción y de normas sobre presentación por vía electrónica, así como de normas sobre el formulario de declaración fiscal y el formulario de declaración fiscal consolidada y sobre los justificantes exigidos. La Comisión debería ejercer dichos poderes de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión.”*

El ejercicio de estos poderes por la Comisión se inserta, pues, en el nivel correspondiente a los procedimientos de elaboración de actos de desarrollo o ejecución, que se concretan, según indica el Consejo de Estado<sup>825</sup> en la función reglamentaria de la Comisión para lo cual la Comisión estará asistida por un comité, en el sentido del Reglamento (UE) n.º 182/2011<sup>826</sup>.

De esta forma, en determinados preceptos, los artículos 2, 14, 34 y 42 se otorga a la Comisión la posibilidad de adoptar actos delegados y en el capítulo XVIII, de

<sup>825</sup> Dictamen E 1/2007, de 14 de febrero de 2008, “Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho Europeo en el ordenamiento español.

<sup>826</sup> DO L 55 de 28.2.2011

Disposiciones Finales, se determina la forma del ejercicio de esa delegación de poderes que está presidida por dos principios:

- a) La necesidad de contar con un mecanismo ágil para realizar determinadas adaptaciones puntuales de la Directiva.
- b) El deseo de uniformidad en la aplicación de la misma-

A la luz de estos principios, vamos a examinar los poderes concretos concedidos a la Comisión, aunque en algunos casos ya los hemos comentado al referirnos a los preceptos a los que los mismos atañen, así como la forma de su ejercicio y las limitaciones que, al respecto, se prevén.

## **7.2 Poderes conferidos a la Comisión**

### **7.2.1 Modificación de los anexos I y II**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 2.3 la Comisión podrá adoptar delegados a fin de modificar los anexos I y II con objeto de tener en cuenta los cambios introducidos en las legislaciones de los Estados miembros en lo relativo a las formas societarias y los impuestos sobre sociedades.

Estas modificaciones son muy importantes en cuanto que afectan a la configuración de lo que el artículo 2 denomina “sociedades admisibles” es decir, las que reúnen los requisitos para aplicar la Propuesta y que son:

- a) Que la sociedad adopte una de las formas enumeradas en el anexo I
- b) Que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II o a un impuesto similar establecido ulteriormente.

Aunque, en un principio, esta delegación pudiera parecer muy conveniente, de forma que cada vez que un Estado haga un cambio en su normativa no se requiera la modificación de la Directiva, lo cierto es que no es así, pues la aprobación de una Directiva requiere de un consenso entre todos los Estados de forma que si, por ejemplo, un Estado miembro pretendiera incluir en un anexo un impuesto de características diferentes a las de los demás, los Estados podrían oponerse o no dar su aprobación a una modificación de este tipo. Con el texto de la Propuesta, la Comisión sería el único filtro que tendría que pasar un Estado miembro para que las modificaciones normativas que afectasen a las formas societarias de su país o la definición del Impuesto sobre sociedades u otro, de características análogas, exigido en su respectivo territorio se incorporasen a la Directiva.

Se da la circunstancia de que la Directiva 2011/96, matriz - filial<sup>827</sup> que contiene dos anexos semejantes no incluye una delegación de poderes similar a la Comisión a pesar de que es una Directiva de gran predicamento, fue aprobada en el año 1990<sup>828</sup> y ha

---

<sup>827</sup> Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, L345/8 de 29.12.11

<sup>828</sup> Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, DO L225 de 20.08.1990

tenido que ser modificada en cuatro ocasiones para adaptarse, entre otras cosas, a la entrada de nuevos Estados miembros en la Unión Europea.

Por tanto y, en nuestra opinión, si en otras Directivas menos complejas que contemplan anexos similares no se incluye una delegación de este tipo, será porque no es viable y, en todo caso, pensamos que dada la dificultad en aprobar una Directiva, las modificaciones deberían ser las menos posibles si se quiere conservar el consenso que ha presidido su aprobación. De hecho, en nuestra experiencia, la definición de los impuestos análogos al Impuesto sobre sociedades de cada uno de los Estados miembros es una cuestión sumamente conflictiva que no puede ser realizada de manera unilateral sino colectiva puesto que de ello depende que se dé un trato similar con los consiguientes beneficios que ello se deriva.

Por su parte, el artículo 3 faculta a la Comisión para adoptar con periodicidad anual una lista de formas societarias existentes en terceros países que se considerarán conformes con los requisitos establecidos en el artículo 2.2, a), es decir, que sean similares a las formas societarias de los Estados miembros incluidas en el anexo I. No obstante, el hecho de que una forma societaria de un tercer país no se incluya en esa lista, no impedirá que se le aplique la Directiva, según previene el artículo 3.2 in fine.

Ese acto de ejecución se adoptará de conformidad con el procedimiento de examen previsto en el artículo 131.2, el cual, a su vez, reenvía a lo previsto en el artículo 5 del Reglamento (UE) nº 182/2011<sup>829</sup>, según el cual el comité emitirá su dictamen con la mayoría prevista en el artículo 16 del Tratado UE.

### **7.2.2 Definición de los impuestos no deducibles de la base imponible**

El artículo 14 establece los gastos no deducibles en la base imponible y, entre los mismos, el apartado 1.j) hace referencia a los impuestos enumerados en el anexo III, excepto los impuestos especiales que gravan los productos energéticos, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco. No obstante lo anterior, el apartado 2 contempla la posibilidad de que un Estado miembro pueda prever la deducción de uno o varios de los impuestos enumerados en el Anexo III por lo que, cuando se trate de un grupo, cualquier deducción de ese tipo se aplicará a la cuota parte de los miembros del grupo residentes en ese Estado miembro o situados en él.

En este contexto, el apartado 3 del referido artículo habilita a la Comisión para realizar actos delegados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 y sin perjuicio de las condiciones previstas en los artículos 128, 129 y 130 con el objeto de modificar el anexo III como corresponda a fin de incluir todos los impuestos similares que representen más del 20% del importe total de impuesto sobre sociedades en el Estado miembro en el que se recauden. Según indica el segundo párrafo del referido apartado, estas modificaciones

---

<sup>829</sup> Reglamento (UE) nº 182/2011 de 16 de febrero de 2011 por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión, L55/13 de 28.2.2011

introducidas en el anexo III se empezarán a aplicar por los sujetos pasivos a partir del ejercicio siguiente a la modificación.

Realmente se trata de una habilitación singular debida, sin duda, al empleo de un concepto jurídico indeterminado, como es el de “impuesto similar” en el artículo 2.1, b). ¿Qué condiciones o requisitos tiene que tener un impuesto para ser similar al Impuesto sobre Sociedades? La cuestión no es ociosa por cuanto que al tratarse de un gasto que no se puede deducir de la base común, parece lógico que excluya a las partidas que se satisfacen en concepto del impuesto sobre sociedades o impuestos análogos sobre las mismas a las Administraciones tributarias de determinados Estados miembros en cuanto que reducen la base imponible común que será objeto de ulterior reparto.

Si examinamos el anexo III de la Propuesta, observamos que Alemania ha incluido 4 impuestos distintos y Francia otros tantos. Se trata de impuestos que, aunque tienen finalidades distintas y cuya recaudación se asigna a fines diversos, la base imponible de los mismos toma por referencia la base imponible del Impuesto sobre sociedades y a dicha base se le aplica un tipo impositivo propio.

A estos impuestos se hace referencia en el “Libro Verde sobre la cooperación franco alemana. Puntos de convergencia en la fiscalidad de las empresas” en cuanto que, efectivamente, la competitividad de las empresas se ve afectada por los tipos de gravamen que soportan. Así, aunque Alemania tiene un tipo nominal de 15%, si se le añade la Contribución a la Solidaridad y el Impuesto Comercial, el tipo nominal conjunto sería del 29,475 %. Por su parte, en Francia, al tipo general del 33% habría que añadir la Contribución social adicional, por lo que el tipo se situaría entre el 34 y el 36 % y, según se indica en el referido trabajo, si se añadiera la contribución territorial, estaría situado entre el 42,4 y el 44,1 %.

En este contexto, la habilitación otorgada a la Comisión plantearía, a nuestro juicio, un importante problema, pues los Estados no tendrían que hacer un examen riguroso de qué impuestos similares tienen sino que este examen lo haría la Comisión quien parece que seguiría un criterio de relevancia cuantitativa, en el sentido de que excluiría a aquellos impuestos que representasen más del 20% del importe total del impuesto sobre sociedades en el Estado en que se recauden.

No se precisa si ese porcentaje se refiere al conjunto de los impuestos similares que se exijan, en cuyo caso parece que habría una especie de franquicia para poder deducir todos aquellos impuestos cuya recaudación, no sabemos si bruta o neta de deducciones, no excediera del 20 % del importe recaudado del impuesto sobre sociedades en cada país<sup>830</sup>. En caso de que ese porcentaje se refiriera a cada uno de los diversos impuestos que se exijan, cabe pensar que se podrían deducir en tanto en cuanto cada uno de ellos no exceda del 20 % de la recaudación total de dicho impuesto.

---

<sup>830</sup> En el capítulo anterior comentábamos las notables diferencias que existen entre los tipos nominales y los tipos efectivos tanto en España como en los demás Estados miembros. Además, en España, el conjunto ajustes en la base imponible, reducciones, deducciones y bonificaciones hace que la recaudación sea muy reducida en comparación con la que resultaría de aplicar el tipo nominal a las bases imponibles positivas declaradas.



Además, la exclusión de la posibilidad de deducir esos impuestos, que tendría que ser declarada por la Comisión mediante la correspondiente modificación del anexo III, entraría en vigor en el ejercicio siguiente a aquel en el que dicha modificación legislativa se llevara a cabo por lo que en el año de su implantación serían deducibles.

En nuestra opinión, esta habilitación conferida a la Comisión desnaturaliza el precepto, porque matiza de tal forma el rechazo a la posibilidad de deducir el impuesto sobre sociedades y los impuestos similares al mismo que más bien parece que se podrían deducir tales impuestos siempre que no excedieran de un determinado importe de la recaudación general.

Por ello, pensamos que es preferible definir con claridad que se entiende por impuesto similar, hacer un seguimiento minucioso de la normativa de los Estados miembros en la materia y exigir una seriedad por su parte a la hora de identificar tales impuestos. En cambio, no vemos problema en que aquellos Estados que tienen establecidos diversos impuestos que hacen que la carga tributaria que soportan las empresas de dichos países sea muy elevada, posibiliten la deducción de esos impuestos, en la forma en que se estime conveniente, de la cuota parte que a tales Estados les haya sido asignada. Lo que no vemos en modo alguno razonable es que esos impuestos nacionales se deduzcan de la base imponible común por cuanto que ello implicaría que los restantes Estados están asumiendo el coste del establecimiento de tales tributos con cargo a sus respectivas bases imponibles.

En definitiva, pensamos que esta habilitación se debería revisar en profundidad pues no resulta nada lógica.

### **7.2.3 Establecimiento de normas pormenorizadas en relación con las amortizaciones**

El apartado 5 del artículo 34 habilita a la Comisión para adoptar actos delegados con la finalidad de establecer normas más pormenorizadas en relación con los siguientes aspectos relativos a las amortizaciones:

- a) La definición de la propiedad económica y propiedad legal, en particular, en relación con los activos objeto de arrendamiento financiero;
- b) El cálculo de los componentes capital e intereses correspondientes a los pagos en concepto de arrendamiento financiero;
- c) El cálculo de la base de amortización de un activo objeto de arrendamiento financiero.

En relación con estas previsiones hemos de decir que son muy poco precisas por lo que, en nuestra opinión, habría que concretar algo más la tarea que se encomienda a la Comisión.

En lo que se refiere a los conceptos de propietario económico y propietario legal, pensamos que se deberían introducir en la Propuesta por lo que la Comisión solo tendría

que interpretar, a la luz de tales definiciones, la calificación procedente en los supuestos que se planteasen.

En cuanto a la determinación de los componentes de capital e intereses, así como a la base de amortización en los contratos de arrendamiento financiero, pensamos también que hay concretar en mayor medida el alcance de esas delegación.

En principio, pensamos que resulta necesario que exista cierta uniformidad en el tratamiento fiscal del leasing porque, de lo contrario, se producirían distorsiones en la competencia en el sentido de que este tipo de contratos se concertaría allí donde las condiciones fueran más beneficiosas. Por ello, pensamos que, como la situación financiera y de tipos de interés difiere en unos y otros Estados, en nuestra opinión, la Comisión debería fijar una cuota de amortización mínima obligatoria para evitar que, por este procedimiento el grueso de los pagos se trate como intereses deducibles.

#### **7.2.4 Definición más precisa de las categorías de inmovilizado**

El artículo 42 habilita a la Comisión para adoptar actos delegados con la finalidad de definir con mayor precisión las categorías de inmovilizado mencionadas en el capítulo VI, lo que, en nuestra opinión, resulta absolutamente necesario para los elementos amortizables en grupo, en cuanto que la Propuesta no contiene definición alguna al respecto, pues solo se limita a indicar que dicho régimen se aplicará a los elementos del inmovilizado distintos de los contemplados en los artículos 36 a 40, por lo que, en efecto, antes que una definición más precisa de las categorías de inmovilizado mencionadas en el capítulo VI resultaría necesaria una definición de las mismas, por cuanto que, en nuestra opinión, la definición de un conjunto de elementos no se puede realizar exclusivamente por la vía negativa, sino que hay que realizar una delimitación de los mismos, siquiera sea por la vía ejemplificativa.

En definitiva, tenemos serias reservas en cuanto a la conveniencia de que resulte conveniente atribuir a la Comisión competencias para regular las materias contempladas en los apartados 7.2.1 y 7.2.2, por las razones expuestas y, en cuanto a las materias contempladas en los apartados 7.2.3 y 7.2.4, pensamos que, con carácter previo a su delegación, deberían ser definidas en mayor medida por la Directiva.

Con todo es preciso reconocer, como señala LYAL<sup>831</sup>, que no se trata de un simple concesión de poderes delegados a la Comisión, ya que las competencias delegadas se ejercitan a través de un procedimiento híbrido en el que los representantes de los Estados miembros intervienen en la formulación y en la implementación de tales medidas y el Consejo ejerce un poder de supervisión limitado al ámbito de la delegación de competencias. La importancia de la Comitología, señala el autor citado, no reside tanto

---

<sup>831</sup> R. LYAL, "Comitology", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, p. 5

en los poderes que se atribuyen a la Comisión, sino en la forma en la que los Estados miembros son capaces de controlar el ejercicio de tales poderes.

En consonancia con lo anterior, el referido autor señala que el procedimiento previsto constituye un mecanismo flexible que ha demostrado su utilidad en otros ámbitos como la sanidad y la seguridad y que, por tanto, resulta útil para regular cuestiones secundarias.

Por su parte, ORTIZ CALLE<sup>832</sup> señala que, *“aunque la fiscalidad constituye una materia sensible para los Estados miembros no existe una razón a priori para excluirla del procedimiento de comitología en el ámbito de los impuestos armonizados.”* En este sentido que señala que *“la actualización de la lista no cerrada de las compañías de terceros Estados que tienen una forma similar a las compañías comunitarias y a uno de los Impuestos sobre Sociedades enumerados en el anexo II es una de las materias adecuadas para el ejercicio del poder delegado, mientras que las restantes podrían entrar dentro de la categoría de “elementos no esenciales” que pueden ser objeto de ejecución.”*

Con todo, el autor citado<sup>833</sup> formula ciertas críticas al ejercicio de este poder a tenor del examen que el autor realizó del “Registro de Comitología” gestionado por la Comisión a la luz de lo previsto en el Libro Verde de la Comisión sobre el acceso a los documentos de las Instituciones comunitarias, con arreglo al cual al menos deberían figurar en el mencionado Registro todos los documentos manejados por los comités aunque sólo se pudiera acceder al contenido de alguno de ellos a través de un requerimiento individual, sin perjuicio de que existiera una causa lícita para excluir el conocimiento público del documento en cuestión.

No obstante, advierte, no se trata solo de que los documentos estén accesibles, sino también de que tengan la calidad adecuada, lo cual vendrá dado por su contenido, en el sentido de que contengan información precisa y relevante que es el campo en el que el autor citado ha constatado más deficiencias *“en la medida en que los órdenes del día no se publican y un 95% de los proyectos de medidas de ejecución no se desclasifican, lo que es especialmente grave ya que es el principal resultado del trabajo de los Comités.”*

## **7.2.5 Aplicación de la cláusula de salvaguardia del artículo 87**

Al respecto, el mencionado artículo establece:

*“Como excepción a la norma enunciada en el artículo 86, si el sujeto pasivo principal o una autoridad competente considera que el resultado de la distribución atribuido a un miembro del grupo no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, el sujeto pasivo principal o la autoridad competente en cuestión podrá solicitar que se aplique un método alternativo. Este método alternativo se utilizará si, tras las consultas entre las autoridades*

---

<sup>832</sup> E. ORTIZ CALLE "Comitología armonización contable y reserva de ley en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria* ; n. 140, 2011

<sup>833</sup> Op. cit. pp. 221 y 222

*competentes y, en su caso, los debates previstos en el artículo 132, todas estas autoridades lo aprueban. El Estado miembro de la autoridad tributaria principal informará a la Comisión sobre el método alternativo utilizado.”*

En realidad este supuesto no es un supuesto específico de legislación delegada sino, más bien, un procedimiento de consulta al Comité previsto en el artículo 131 que, por virtud de lo previsto en el artículo 132, amplía sus competencias, si bien solo para emitir una opinión fundada en una cuestión tan delicada como es la de aplicar un método alternativo al previsto en el artículo 86 con la finalidad de modificar el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto en el caso de que el mismo no refleje de manera adecuada el volumen de actividad de un miembro del grupo.

### **7.3 Ejercicio de los poderes otorgados a la Comisión**

Aún cuando los poderes conferidos a la Comisión para adoptar actos delegados se otorgan por tiempo indefinido, están sujetos a importantes limitaciones propias de los mismos. Incluso, según lo previsto en el artículo 138, la delegación de poderes a que se refieren los artículos 2, 14, 34 y 42 puede ser revocada, en cualquier momento, por el Parlamento Europeo o por el Consejo.

De otra parte, según lo previsto en el artículo 137.2, en cuanto que la Comisión adopte un acto delegado deberá notificarlo al Consejo y éste, según lo previsto en el artículo 129.1, dispondrá de un plazo de tres meses a partir de la fecha de notificación para formular objeciones al mismo. En el caso de que formule objeciones, dicho acto no entrará en vigor. En todo caso, el Consejo deberá exponer las razones de su rechazo.

Si, una vez expirado el plazo, el Consejo no ha formulado objeciones al acto delegado o antes, si el Consejo ha informado a la Comisión de que no tiene intención de formular objeciones, éste se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea y entrará en vigor en la fecha prevista en él<sup>834</sup>.

El Parlamento Europeo, por su parte, según previene el artículo 130, debe ser informado de la adopción de actos delegados por la Comisión, de cualquier objeción formulada al respecto, o de la revocación de la delegación de poderes por el Consejo.

Como vemos, se trata de unos poderes delegados cuyo ejercicio puede ser supervisado en todo momento por el Consejo y por el Parlamento Europeo por lo que existe un control a posteriori suficiente como para garantizar que cumplen la finalidad para la que se han concedido.

---

<sup>834</sup> En el caso de que el Consejo haya manifestado a la Comisión su intención de no formular objeciones al acto delegado, éste podría entrar en vigor antes de la fecha prevista en el mismo, según se prevé en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 129

## 8. Cuestiones relacionadas con la posible transposición de la Directiva BICCS

Como no podría ser de otra manera, la Propuesta, una vez aprobada, deberá ser transpuesta a los ordenamientos respectivos de los países miembros.

Para ello, el artículo 134 establece lo siguiente:

*“1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el (fecha), las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones, así como una tabla de correspondencias entre las mismas y la presente Directiva.*

*Aplicarán dichas disposiciones a partir del (...)*

*Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial.*

*2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.”*

A la hora de incorporar la Directiva al ordenamiento interno de los Estados miembros, éstos están obligados, según el artículo 10 del TCE, a colaborar lealmente en la aplicación del Derecho Europeo de suerte que, como indica el Consejo de Estado<sup>835</sup>, se produzca su cabal incorporación a los respectivos ordenamientos internos. Esta colaboración comprende desde la exigencia de un desarrollo normativo por parte de los Estados miembros hasta la adopción de medidas de carácter organizativo o financiero y la depuración, en el ordenamiento interno, de las disposiciones que resulten contrarias a las disposiciones comunitarias.

Según la distinción que hace la Comisión en su Informe anual sobre la aplicación del Derecho comunitario, los problemas principales son de tres tipos: si se adopta a tiempo o no la norma nacional de transposición; si la norma nacional ya adoptada incorpora adecuadamente o no la directiva; si en último término dicha norma nacional, así como las normas comunitarias que gozan de aplicación directa, se cumplen en la práctica de forma efectiva o no.

Todo ello hace que la actividad responsable de los Estados miembros sea clave, tanto al aplicar y desarrollar en su caso las normas comunitarias de “aplicación rutinaria” – como al velar y garantizar que el Derecho comunitario se cumpla en su territorio- “aplicación conflictiva”-, según ha recogido el Tribunal Constitucional en Sentencia 252/1998, de 20 de diciembre.

Al respecto, hay que tener en cuenta que, como advierte el Consejo de Estado en el dictamen al que nos venimos refiriendo<sup>836</sup>, el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 13 de junio de 2002, asunto Comisión/España, ya señaló que “*el reparto constitucional de*

---

<sup>835</sup> Dictamen E 1/2007, pp. 44 y 45

<sup>836</sup> P. 49

*las competencias distintos niveles territoriales no tiene ninguna incidencia en la apreciación del incumplimiento, al corresponder a los Estados miembros procurar que la observancia de sus obligaciones comunitarias por las autoridades competentes centrales y descentralizadas sea efectiva.”*

En cuanto a la forma de incorporar la Directiva, los Estados miembros deben elegir las formas y los medios más adecuados con objeto de asegurar el efecto útil de las directivas<sup>837</sup>, por lo que, a la hora de hacer la transposición de la Directiva BICCIS, habrá que analizar la naturaleza legal o reglamentaria de las disposiciones incardinadas en la misma al objeto de incorporarlas en normas con rango adecuado y complementarlas con las normas internas que permitan hacer plenamente efectiva su aplicación.

Al respecto, el Consejo de Estado<sup>838</sup> advierte que *“aunque las Directivas únicamente vinculan en cuanto a la finalidad perseguida y es característico su contenido flexible (a pesar de la práctica creciente de aprobar directivas “detalladas”), que corresponde concretar a cada Estado miembro, la Comisión dedica importantes esfuerzos y recursos a controlar las tareas de incorporación realizadas por los Estados miembros.”* Por ello, la tarea de incorporación de la normativa BICCIS exige un esfuerzo importante, por cuanto que hay que conseguir su plena aplicabilidad en el ordenamiento interno al tiempo que hay que procurar el mayor grado de armonización posible.

En este contexto, podríamos distinguir cuatro bloques normativos:

- a) El que atañe a las disposiciones relativas a configuración del grupo BICCIS, incorporación, entradas y salidas del mismo.
- b) El relativo a las disposiciones que permiten determinar la base imponible armonizada común así como las reglas de consolidación y distribución de la base imponible consolidada común entre los Estados miembros como resultado de la aplicación de la fórmula de reparto.
- c) Las relaciones entre el grupo BICCIS y otras entidades ajenas al grupo.
- d) Los procedimientos administrativos necesarios para su aplicación.

Es evidente que, en lo que se refiere a los dos primeros bloques, las normas nacionales deben ser absolutamente homogéneas, si bien hay que reconocer que, aunque la determinación de la base imponible común se lleva a cabo con arreglo a criterios fiscales, para su determinación y concreción hay que partir de la contabilidad en cuanto que es el soporte adecuado para determinar las cuantías de los elementos que integran la base imponible.

En cuanto al tercer bloque, habría que distinguir entre las relaciones de las entidades miembros del grupo con entidades residentes en países terceros o residentes en Estados miembros de la Unión Europea y, en este último caso, para el supuesto de que la Directiva se aprobase por el procedimiento de cooperación reforzada, habría que

---

<sup>837</sup> Sentencia del TJE de 8 de abril de 1976, asunto C-48/75

<sup>838</sup> Doc. Cit. p. 50

distinguir entre Estados participantes y no participantes, tal como ya hemos indicado anteriormente. Sin duda, este bloque puede tener gran complejidad jurídica y requerirá de unas orientaciones adicionales previas a la entrada en vigor de la Propuesta.

Finalmente, en materia de procedimientos y, como ya indicamos en el capítulo XIV, como la Propuesta se apoya en la arquitectura de procedimientos prevista en cada uno de los Estados miembros, será donde la tarea de transposición requiera mayor contenido pues, sin duda, los procedimientos nacionales tendrán que ser adaptados de forma específica para que posibiliten su aplicación a situaciones tan novedosas como las que derivan de la Propuesta.

De otra parte y, con carácter general para todos aquellos países en los que el Impuesto sobre Sociedades se aplique en diversos niveles territoriales y, en particular, en el supuesto de España en cuanto que el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto concertado con los Territorios forales del País Vasco y Navarra, habrá que hacer un cuidadoso encaje que, de una parte, tenga en cuenta la transposición de la normativa para aquellas entidades que apliquen exclusivamente la normativa foral y de otra, para aquellas que tributen al Estado y a los territorios forales, tenga en cuenta que la distribución de la base imponible consolidada común se hace a nivel de cada grupo por Estados, de forma que habrá que habilitar el oportuno procedimiento para recalcular, con las reglas propias del Concerto con el País Vasco y con la Comunidad Foral de Navarra, el ulterior reparto de la base imponible atribuida al Estado español según las reglas de distribución previstas en los mismos con las oportunas adaptaciones que, al efecto, se requieran. No obstante, en nuestra opinión, esta cuestión no formaría parte del bloque de transposición de la Directiva aunque sí resulta necesaria para su integración plena en el ordenamiento español.

En lo que respecta a la relación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de la transposición de Directivas, el informe elaborado por la Comisión para el Estudio de la Adaptación del Derecho Tributario al Comunitario<sup>839</sup> señala que debe estar presidida por el principio de cooperación leal y no ser objeto de pugnas competenciales, aludiendo para ello a una serie de medidas que podría contribuir a reforzar este clima de cooperación. En lo que se refiere a las tareas de depuración, es decir, a la eliminación de normas incompatibles con la Directiva objeto de transposición, pensamos que, dada la aplicación facultativa de la Propuesta para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, coexistirían dos bloques normativos, el nacional, aplicable con carácter general, y el BICCIS, aplicable para aquellas entidades que hubieran optado expresamente por su aplicación, por lo que, más que una depuración normativa, lo que habría que preparar serían unas normas de coexistencia de uno y otro sistema para que pudieran convivir adecuadamente. Un análisis de impacto, a nivel nacional, de la introducción de la Propuesta en el ordenamiento interno español resultaría absolutamente necesario.

---

<sup>839</sup> Comisión para el Estudio de la Adaptación del Derecho Tributario al Comunitario, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, junio de 2011, p. 49

En definitiva, y en nuestra opinión, resultaría de todo punto conveniente que, en el caso de que en el grupo de trabajo de alto nivel se fueran alcanzando acuerdos sobre aspectos concretos de la Propuesta, en el ámbito de cada uno de los Estados miembros se fueran desarrollando trabajos a nivel interno sobre la forma de implementación, en su caso, de tales medidas en el ordenamiento interno con la finalidad de conseguir su plena aplicación, si bien es preciso reconocer que aunque esta tarea parece hoy día algo lejana, en el momento en el que se llegase a aprobar la Directiva habría muy poco tiempo disponible para plantearse todas las cuestiones que la misma pudiera suscitar en el contexto de la normativa interna y de la coexistencia de uno y otro sistema.

Al respecto, pensamos que la Ley General Tributaria, que constituye el marco normativo de los procedimientos tributarios, requeriría de una cuidadosa adaptación pues se vería afectada y necesitada de incorporar todos los procedimientos contemplados en el capítulo XVII de la Propuesta.

## **9. Conclusiones**

Los trabajos necesarios para la elaboración de la Propuesta se van llevando a cabo paso a paso, lo cual es lógico dada su extensión e importancia. Con todo, el trabajo para su aprobación se tiene que complementar con los estudios de la doctrina que vayan poniendo de manifiesto las posibles críticas o problemas que determinados aspectos de la misma pudieran suscitar. Es importante que haya un trabajo colectivo de estudio y valoración de la Propuesta y también de divulgación de la misma.

La cooperación reforzada puede ser una vía adecuada para sacar la Propuesta adelante, de forma que los Estados que no están convencidos de su utilidad valoren su criterio a la vista de la experiencia de los Estados participantes. Al respecto, pensamos que una seriedad por parte de las empresas participantes y una experiencia y criterio de las Administraciones tributarias, junto con una gran transparencia y claridad de la normativa a aplicar, serían factores decisivos en el éxito del nuevo régimen.

El problema mayor que tiene la Propuesta es, a nuestro juicio, su carácter opcional, lo que hace que solo se aplicará si resulta más ventajoso que el régimen nacional aplicable, de lo que se infiere que solo sería aplicado por aquellos grupos que tuvieran pérdidas lo que ciertamente puede suponer una importante minoración de los ingresos públicos que, a nuestro juicio, no debería cubrirse subiendo los impuestos a las pequeñas y medianas empresas o la imposición indirecta.

En definitiva, todo va a depender de si las empresas se van a querer adherir al sistema, por lo que para que funcione y se animen, tendrían que introducirse más ventajas todavía con el consiguiente coste de las mismas.

Finalmente, la tarea de transposición de la Propuesta es el cierre o la culminación de los trabajos llevados a cabo y no es una tarea en modo alguno sencilla. Habrá que aceptar que haya disparidades en los procedimientos pues cada Estado tiene sus propios



procedimientos que forman parte de su sistema nacional y son esos procedimientos y los funcionarios de cada Estado los encargados de su aplicación.

Con todo una tarea de formación de equipos especializados en la materia resulta fundamental y, en este contexto, la Comisión, por medio del Programa Fiscalis, tendría que tomar la iniciativa si quiere que vaya calando el régimen entre los encargados de velar por su aplicación.

## **CAPÍTULO XVI. VALORACIÓN Y CONCLUSIONES**

1. El debate sobre la Propuesta de Directiva que la Comisión presentó en 2011 ha sido muy largo y el proceso de maduración muy lento, lo que se ha debido a dos razones de peso: el proyecto es muy amplio y ambicioso y, además, ya desde el momento mismo de su presentación, varios Estados habían manifestado su desacuerdo con esta iniciativa en cuanto que el Impuesto sobre Sociedades es la herramienta preferida por los Gobiernos para manifestar su apoyo a las empresas estimulando su competitividad mediante rebajas fiscales que ni benefician al Estado que las otorga y perjudican a otros Estados miembros.

2. Desde que el proyecto se inició en 2001 y arrancaron los trabajos para su elaboración en 2004, hasta hoy, el panorama tributario ha cambiado sustancialmente pues han surgido diversos movimientos y foros en los que se han puesto de manifiesto la situación actual de la tributación de las grandes empresas, así como las prácticas, poco recomendables, de algunas Administraciones tributarias de forma que se habla con claridad de cuestiones que, hasta hace bien poco, eran materias temas *tabú*, es decir, de asuntos de los que se evitaba hablar.

De otra parte, la Propuesta no contaba con estudios de peso suficiente sobre el impacto económico de su implantación. El estudio de la Comisión se había centrado principalmente en las ventajas que las empresas podrían obtener por medio del sistema de ventanilla única y no había valorado, de forma suficiente, las consecuencias que en la recaudación del impuesto de sociedades de los Estados miembros podría tener su aprobación. Al tratarse de una norma cuya aplicación era opcional para los destinatarios de la misma, es evidente que sólo se acogerían a la misma aquellas entidades que obtuvieran considerables ganancias con su aplicación pues el ahorro de costes administrativos no parecía, por sí solo, un aliciente suficiente como para acogerse a un sistema nuevo con las incertidumbres que todas las novedades conllevan sobre todo en los aspectos referidos a su forma de aplicación.

3. El Plan BEPS ha irrumpido con fuerza en el plano político y también en el contexto de los debates tributarios y se ha producido un nuevo enfoque de la situación general. Se ha puesto de manifiesto, sin tantos tapujos, que los grandes grupos multinacionales, por medio de complejos entramados de operaciones vinculadas y aprovechando las numerosas discordancias existentes en la normativa tributaria de los distintos Estados, no

pagan prácticamente cantidades relevantes en concepto de impuesto de sociedades aunque sus ventas son cuantiosas al igual que los beneficios que obtienen. Esta falta de contribución a las cargas públicas tiene su reflejo en que las bases menos móviles y sobre todo las rentas del trabajo tienen que soportar un mayor peso para compensar, en parte, esa falta de tributación.

4. Se ha puesto de manifiesto con claridad que la regulación del impuesto de sociedades en los países desarrollados ha quedado obsoleta pues no contempla la tributación de las rentas obtenidas en un mundo globalizado en el que todo cambia y se mueve con gran celeridad. En este contexto, surge una cuestión absolutamente novedosa ¿deben establecerse reglas específicas para localizar los beneficios de las empresas o las operaciones que realizan? Parece evidente que las reglas que determinan la residencia de las entidades son fácilmente manipulables a lo que se une el hecho de que las contradicciones entre las distintas normativas hacen que una misma entidad pueda ser residente en dos Estados a la vez o, incluso que, pareciendo que puede ser residente en dos Estados a la vez, no es residente en ninguno de ellos y, posiblemente, en ningún otro pues, en definitiva, la residencia es también el fruto de una decisión de la entidad.

5. En este escenario ya no cabe ninguna duda de que la Propuesta, aún cuando sigue siendo necesaria y valiosa, necesita un nuevo enfoque. Su finalidad y objetivo principal no puede ser el de aliviar las cargas derivadas de los costes administrativos que la coexistencia de 28 sistemas tributarios supone para las empresas que realizan operaciones a escala transfronteriza pues ha quedado claro que de las discrepancias existentes entre esos diversos sistemas tributarios las grandes entidades multinacionales están obteniendo más provecho que inconvenientes. La prioridad de la Comisión y de los Estados miembros tiene que ser la poner en marcha una serie de iniciativas para luchar contra la elusión y la evasión fiscal, asegurar una recaudación suficiente y reforzar el mercado único, de forma que el entorno del impuesto de sociedades en la Unión Europea sea más justo y, a la vez, más eficiente y favorezca el crecimiento económico.

6. Este cambio de enfoque y objetivo afecta sustancialmente a la Propuesta presentada por la Comisión en 2001, tanto en lo que se refiere a su ámbito subjetivo como objetivo.

En lo que se refiere al ámbito subjetivo, la Comisión ya ha anunciado su intención de que la aplicación de la base imponible armonizada común tenga carácter obligatorio, al menos para las empresas multinacionales. Al mismo tiempo, ha advertido de las dificultades que supone en el momento actual abordar el tratamiento de la consolidación fiscal por lo que los aspectos relativos a esta materia serán objeto de armonización en una etapa ulterior. Esta conclusión es, desde nuestro punto de vista, completamente lógica pues lo normal sería que la consolidación fiscal tuviera carácter voluntario, por lo que parece razonable implantar primero los aspectos de aplicación obligatoria para abordar después el tratamiento de la consolidación fiscal que, aunque obligatoria en sus contenidos, su aplicación quedaría sujeta a que los grupos fiscales optasen por ella, por lo que la aplicación de la consolidación sería facultativa, salvo que prosperase un proyecto más

ambicioso a nivel mundial de tratar a los grupos multinacionales como una sola entidad a efectos de la distribución de los beneficios obtenidos entre los Estados en los que han sido generados.

La aplicación obligatoria de la base imponible armonizada común afecta, evidentemente, al contenido de su regulación en cuanto que lo importante es el tratamiento completo de la base imponible para su implantación armonizada a nivel europeo y no tanto la consolidación fiscal que permita la compensación de las pérdidas incurridas por entidades del mismo grupo y posibilite la aplicación del sistema de ventanilla única. Este planteamiento permite superar aspectos que en la actual Propuesta están tratados de forma deficiente como son las relaciones del grupo, en cuanto conjunto autónomo sin personalidad jurídica propia y las entidades ajenas al propio grupo.

7. No obstante, la Comisión ha anunciado su intención de contemplar en la revisión que ha anunciado tres cuestiones difíciles y novedosas: la compensación transfronteriza de pérdidas, los precios de transferencia y la localización de las rentas obtenidas de acuerdo con criterios razonables que permitan una tributación justa y eficiente. Cómo conseguir un tratamiento adecuado de estos aspectos no parece sencillo. Posiblemente, haya que abordar su tratamiento en una etapa intermedia entre la armonización de bases imponibles y la consolidación fiscal pues cada vez está más claro que hay voluntad de los Estados miembros de avanzar en la armonización pero de forma paulatina y no mediante extensos y complejos proyectos normativos. Las modificaciones y avances conseguidos en materia de cooperación administrativa así lo demuestran.

En cuanto a la localización de las rentas obtenidas por las entidades multinacionales sería necesario llegar a un acuerdo, posiblemente a un nivel más amplio que el de la Unión Europea, sobre la forma de repartir los beneficios objeto de tributación entre los países donde radican las actividades que generan ingresos. Sin duda, una definición adecuada y actualizada del concepto de establecimiento permanente sería necesaria para evitar situaciones como las actuales en las que dicho concepto no refleja la realidad del lugar de realización de las operaciones. El planteamiento de la fórmula de reparto contenido en la actual Propuesta constituye un paso importante en la dirección acertada y de ahí que, en este ámbito la actual regulación de la Propuesta pueda servir de base de este planteamiento, sin perjuicio de que haya que resolver antes una cuestión difícil y delicada ¿Cómo aplicar esa fórmula sin consolidación fiscal previa y base imponible común consolidada? Tengamos en cuenta que esa es la función del artículo 86 de la actual Propuesta; por tanto, aunque la fórmula sirva, hay que encontrar la función adecuada a la que la misma deba servir.

8. En el nuevo planteamiento de la Comisión el tipo del impuesto sobre sociedades sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros. En nuestra opinión, esto no puede seguir así porque el tipo nominal de gravamen es una continua fuente de conflictos y una de las causas de la competencia fiscal dañina entre los Estados miembros que nos ha llevado a la situación actual en la que las inversiones se desplazan a aquellos Estados con tipos impositivos más bajos aún cuando los beneficios se obtengan en jurisdicciones con tipos impositivos altos. De ahí que consideremos que la

fijación de un tipo mínimo obligatorio constituiría una pieza esencial en el nuevo sistema armonizado. Este planteamiento no es en absoluto descabellado, encuentra su precedente en la regulación de los tipos impositivos del IVA y también ha sido planteado por la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional.

9. En el ámbito internacional tan ambiciosos proyectos no podrían ser puestos en marcha sin una Administración tributaria eficiente y con competencias a nivel internacional. Por ello es relevante el capítulo XVII de la actual Propuesta, dedicado a la Administración tributaria y a los procedimientos para aplicar el sistema de ventanilla única en los grupos fiscales, aunque quede postergado para un momento ulterior, pues en el contexto de la actual Propuesta, su único objetivo es de configurar el marco normativo del sistema de ventanilla única, abandonado por ahora, debería ser revisado para servir de base para la aplicación de la base imponible armonizada común, en el sentido de que las Administraciones tributarias nacionales deberían establecer unos procedimientos similares para su comprobación, disponer de bases de datos comunes en las que compartir la información y agilizar los procedimientos de colaboración entre los funcionarios de las Administraciones tributarias de los Estados miembros. Una mayor transparencia y colaboración parece imprescindible. Los avances realizados en el marco de la Directiva de Cooperación Administrativa hubieran parecido impensables hace pocos años.

10. La Propuesta BICCIS de la Comisión merece ser relanzada ya que parece que, finalmente, sus objetivos están definidos y son claros y coherentes. El mercado único ha crecido sin la necesaria armonización y el resultado, desde el punto de vista tributario, no ha sido nada satisfactorio. Los trabajos de los diferentes foros, OCDE, G-20 y Comisión de la Unión Europea, así como los estudios doctrinales lo evidencian. Dicha Propuesta contiene muchos aspectos que pueden ser conservados, si bien deben en todo caso ser revisados a la luz de los nuevos objetivos, que no tienen nada o muy poco que ver con los que figuran en el texto de la Propuesta inicialmente aprobada por la Comisión. Asimismo, hay que incardinar en dicha regulación nuevos aspectos, como la armonización de las acciones de BEPS, la colaboración administrativa y la localización de rentas generadas en diversas jurisdicciones.

No resulta una tarea sencilla y solo puede hacerse si todos los Estados comparten los mismos objetivos y principios. En este punto no se puede ser excesivamente optimista porque las investigaciones que está realizando la Comisión sobre los *rulings* y otras prácticas poco ortodoxas de algunas Administraciones revelan la existencia de un doble lenguaje, en el que la competencia fiscal prima sobre otros objetivos de eficiencia y equidad. Para resolver esta situación habría que cercenar en la medida de lo posible, las situaciones que generan competencia fiscal y eso sólo se puede hacer mediante armonización y una supervisión estrecha de la Comisión.

## BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. "Common Consolidated Corporate Tax Base: a fair Share of the tax base?" International Transfer Pricing Journal , Julio/Agosto, 237, I.B.D.F

AA.VV., "Código de conducta en la fiscalidad de las empresas". Informe de la comisión Presidida por la Ministra del Tesoro Británica Dawn Primarolo al Consejo ECOFIN de Helsinki, 29 de noviembre de 1999.

AA.VV., "Comunicación de la Comisión al Consejo sobre orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas". Recogido en la Hacienda Pública Española, Monografía 2/71.

AA.VV., "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea". Edición Española de la Comisaría del Plan Económico y Social, Madrid, 1965.

AA.VV., "Study on the impact of the reforms of corporate income taxation systems at the EU level on the tax bases of the EU companies using the model "European Tax Analyzer"". Centre for European Economic Research, Universidad de Gottingen. CPB Netherlands for Economic Policy Analysis y Oxford University Centre for Business Taxation. Octubre 2009.

AA.VV., "The Economic effects of the EU reforms in corporate tax systems". CPB Netherlands for Economic Policy Analysis y Oxford University Centre for Business Taxation, Octubre 2009

AGÚNDEZ GARCÍA, A., "The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multijurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options", European Commission, *Taxation Papers*, Working paper nº 9, October 2006.

ALARCON GARCIA, G., "Deductible and non-deductible Expenses", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J.S CHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 337 a 360.

ALBI IBÁÑEZ, E, "Informe Mirrlees y España: impuesto sobre sociedades" en la obra colectiva *"Opciones para una reforma del sistema tributario español"* coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014.

ALBI IBÁÑEZ, E, "Reforma fiscal", Civitas, Thomson Reuters, Pamplona 2013

ALVAREZ GARCÍA, SANTIAGO, "La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea", El Impuesto sobre Sociedades, Civitas, varios autores, Páginas 1577 y siguientes.

ANTONELLI, V./D'ADESSIO, R., "From consolidated Profit-and-Loss Account to Group Tax Base: a CCCTB Perspective", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*,

Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 485 a 516.

AUJEAN, M., "The CCCTB Project and the future of the European Taxation", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 11 a 36.

BAKER, P./MITROYANNI, J., "The CCCTB Rules and Tax Treaties", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 627 a 652.

BARENFIELD, JESPER, "A common consolidated corporate tax base in the European Union : a beauty or a beast in the quest for tax simplicity". *Bulletin for International Taxation* ; v. 61, n. 7, July 2007.

BARRENO, M., J. FERRERAS, J. MAS. A. MUSILEK y A. RANZ, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014", *Documentos de trabajo* nº 5/2015, Instituto de Estudios Fiscales.

BAUMGÄRTEL, M., "Financial Institutions - Need for Specific Provisions?", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 573 a 604.

BAYONA-GIMÉNEZ, J.J., "Tax Audit", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 1005 a 1028.

BAYONA-GIMÉNEZ, J.J., "Tax Audit", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 1005 a 1028.

BOKOBO MOICHE, S., "La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la bases consolidada común (parte 1ª)", *Crónica Tributaria* nº 134/2010

BOKOBO MOICHE, SUSANA, PASCUAL GONZALEZ, MARCOS, "La aproximación de la legislación en el Impuesto sobre Sociedades: Especial referencia a la base consolidada común". *Crónica Tributaria* 134/2010, parte 1ª y *Crónica Tributaria* 135/2010, parte 2ª.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., "Los obligados tributarios en el marco de la Propuesta de Base Imponible Consolidada Común", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 6/2013.

BOURGEOIS, M. / VON FRENCHKELL, E., "Relation to Taxpayers outside the Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 195 a 210.

BRAUNE, Y., "CCCTB and fiscally transparent entities: A third countries perspective". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 200 a 226.

BUNDGAARD, J./WINTHER-SORENSEN, N., "The Concept of a Group for Common Consolidate Corporate Tax Base Purposes", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 136 a 156.

CALDERÓN CARRERO, J.M., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada", " en la obra colectiva dirigida y coordinada por J.A RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid 2003, p. 430

CALDERÓN CARRERO, J.M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de trabajo* nº20/06, Instituto de Estudios Fiscales.

CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial" *Crónica Tributaria* nº 154/2015

CASTRO ARANGO, J.M., "Los derechos humanos y fundamentales a la intimidad y a la protección de datos como límites al intercambio internacional de información. Especial referencia al contenido mínimo del derecho al secreto tributario" en la obra colectiva coordinada por M. A.

CERIONI, L., "The Shaping of the Tax Audit Regime in the new Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) legislation: Proposed Solutions for Substantive and Procedural Provisions", en la obra colectiva dirigida por M .LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 957 a 1004.

CERIONI, L., "The Possible introduction of Common Consolidates Base Taxation via Enhanced Cooperation : Some Issues", 46 European Taxation, mayo 2006.

CID-HARGUINDEY ROMERO, A. y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ "La base imponible común consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea", *Cuadernos de Formación* vol 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales

COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, "*Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*", Atelier Fiscal, Barcelona 2012.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL (M. LAGARES et al), "Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema fiscal", Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, febrero de 2014.

COMISIÓN EUROPEA, Documento 14768/13 FISC 181, Propuesta Transaccional referida a la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA ADAPTACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO AL COMUNITARIO, "La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al ordenamiento comunitario", Ministerio de Economía y Hacienda, junio de 2011, I.E.F

CRUZ AMORÓS, M., "Impuesto sobre sociedades: imposición internacional" en la obra colectiva "*Opciones para una reforma del sistema tributario español*" coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014.

DANON, R., "Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and hybrid entities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 211 a 216.

DANON, R., "Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and hybrid entities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 211 a 216.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F, LÓPEZ LABORDA, J, "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: Consecuencias para España", I.E.F, Papeles de Trabajo 24/08.

DOURADO, A.P./DE LA FERIA, R., "Thin Capitalization and Outbound Investment: Thin Capitalization Rules in the Context of the CCCTB", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 785 a 820.



DRÜEN, K.-D., "Tax Audits of Multinational Enterprises - Challenges and Chances in the Era of a Common Consolidated Corporate Tax Base", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 1029 a 1046.

ENGLISCH, J., "Withholding taxation". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 159 a 199.

ERNST & YOUNG, "A study if the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers". Enero de 2011.

ESSERS, P., "The precious Relationship IAS/IFRS and the CCCTB with respect to Provisions and Liabilities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 385 a 420.

FERNANDES, JOSÉ ALMEIDA, TENORE, MARIO, "Conference report : Common Consolidated Corporate Tax Base : the possible content of Community law provisions". *Intertax* ; v. 36, n. 8-9, August/September 2008.

FINNERTY, C., P. MERKS, M. PETRICCIONE Y R. RUSSO, "Fundamentals of Internacional Tax Planning" IBFD, 2007

FREEDMAN, J/MACDONALD, G, "The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 217 a 270.

FUEST, CLEMENS, " The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base". *Oxford review of economic policy* ; v. 24, n. 4, Winter 2008.

GABER ALI, E., A., "The International Aspects of the European Common Consolidate Corporate Tax Base (CCCTB) and their Interaction with Third Countries", Londres, mayo de 2013

GAMMIE, M./PANAYI, C.HJI., "Inbound Investment and Thin Capitalization", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 821 a 846.

GAMMIE, MALCOLM, "Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU". Editor: Brussels : Centre for European Policy Studies [CEPS]. Año Publicación: 2005

GARABEDIAN, D./MALHERBE, J., "Common Consolidated Corporate Tax Base (CCTB) International Issues Credit Method for Portfolio Dividends, Interest and Royalties", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 705 a 724.

GARCIA HEREDIA, A., "Finance Companies and PEs Within a Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 605 a 626.

GARCIA-HERRERA, C. y P. HERRERA MOLINA, "¿Asedio a la Justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las Cláusulas Antiabuso y la reacción del legislador español? *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 251, 2004, pp. 451 a 470.

GARDE GARDE, M.J., "Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: experiencia de la Administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012.

GASCÓN CATALÁN, J., "Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal", Funcas, Civitas, Thomson Reuters, Pamplona 2013

GASCÓN CATALÁN, J., "Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas" *Documentos de trabajo* nº 19/2014, Instituto de Estudios Fiscales.

GIL SORIANO, A., "Towards an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012.

GONZALEZ-MARQUEZ, M.S., "Tax treatment of losses in cross-border-situations", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 865 a 886.

GRAU RUIZ, M.A., "Administrative Cooperation - Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 945 a 956.

GRAU RUIZ, M.A., "Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach" *Bulletin for International Taxation*, vol 68, nº 10, 2014, pp. 557 a 566

GUTMANN, D. "Appeals", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 9, pag. 171 a 180.

GUTMANN, D., "Transfer of assets to third countries". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 259 a 271.

HARRIS, P., "The CCCTB GAAR: A Toothless Tiger or Russian Roulette?", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 15, pag. 271 a 298.

HELLERSTEIN, W., "Tax Planning under the CCCTB's Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 13, pag. 221 a 252.

HERNANDO RIVERA, M.E., 2 El futuro de la cooperación fiscal europea: La Directiva 2011/16/UE" " en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, p. 97

HERRERA MOLINA, P.M., "Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario", *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009

HERRERA MOLINA, P.M., "Fiscalidad de los actos ilícitos", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.

HERRERA, P./MONTERO, A., "Supervisory Function of European Institutions?", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 1069 a 1090.

HERZIG, N., "Tax Harmonization in Europe: Methods of Consolidation", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 547 a 572.

HEY, J., "CCCTB-Optionality", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 93 a 114.

HOHENWARTER, D., "Moving In and Out Of a Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 157 a 194.

ICRICT, Comisión Independiente poara la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional, Independent Comimission for the Reform of International Corporation Taxation, [www.icrict.org](http://www.icrict.org).

JEREZ BARROSO, L. y F.PICOS SÁNCHEZ, "La neutralidad financiera en el Impuesto sobre Sociedades: Microsimulación de las opciones de reforma para España", *Hacienda Pública Española* 203- (4/2012), Instituto de Estudios Fiscales, pp. 23-56.

JEREZ BARROSO, LOURDES, "Base imponible y neutralidad del Impuesto de Sociedades : alternativas y experiencias". *Hacienda Pública Española* ; n. 197 (2/2011).

KEIJZER, T., "The Common Consolidated Corporate Tax Base and the Future of Taxation", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 10, pag. 181 a 190.

KEMMEREN, E.C.C.M. y D.S. SMIT, "Taxation of EU-non-resident-companies under the CCCTB system: Analysis and suggestions for improvement". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 51 a 115.

KEMMERN, E.C.C.M., "CCCTB and Exemption Method for PEs and Major Shareholdings", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 653 a 704.

KEMMERN, E.C.C.M., "CCCTB and Exemption Method for PEs and Major Shareholdings", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 653 a 704.

KOFLER, G., "CFC Rules", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 725 a 750.

LANG, M. "The Principle of Territoriality and its implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base" en *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2012-09

LITWINCZUK, H./SUPERA-MARKOWSKA, M., "Depreciation Rules in the Common Consolidated Corporate Tax Base", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 305 a 322.

LÓPEZ RIBAS, S., "Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes", Trabajo presentado al *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012.

LÓPEZ RIBAS, S., "Fiscalidad del mecenazgo internacional" *Carta Tributaria*, Monografías, 1ª quincena de noviembre de 2009.

LÓPEZ RIBAS, S., "Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos", *Carta Tributaria Monografías*, diciembre 2014, pp 3 a 17

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., "Armonización de la base imponible común y consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( I ) : objeto, características, ámbito y principios de la propuesta de la Comisión". *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación* ; nº 345, Diciembre 2011.

LORÁN, M. y E. VILLA, "Taxation of Private Equity in Spain: New Tax Regimen for Foreign Transparent Entities and Partnerships", *Tax Notes International*, 21 de abril de 2003, p.278

LORENZ, J., OBERMAIR, G. M., "Tax on earnings before interest and taxes instead of profit : fair, simple and competitive : a conceivable initiative of EU Member States for a common consolidated corporate tax base". *EC Tax Review* ; v. 17, n. 3, 2008.

LYAL, R., "Comitology", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 47 a 62.

MAGRANER MORENO, FRANCISCO J., "Propuestas y avances significativos en torno a la aprobación de una normativa europea que determine una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (Common Consolidated Tax Base)". *Tribuna fiscal : revista tributaria y financiera*; n. 210, Abril 2008.

MAGRANER MORRENO, J. y M.FUSTER GÓMEZ, "Las amortizaciones en la BICCIS: una comparativa con el tratamiento previsto en el Impuesto sobre Sociedades", en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario, 1ª Edición, "Desafíos de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Doc 13/2012,

MAISTO, G., "The meaning of "resident taxpayer" and "non-resident taxpayer" under the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Tax Base (CCCTB)". *Corporate Income Taxation in Europe, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 116 a 158.

MARTENS WEINER, J., "CCCTB and Formulary Apportionment: The European Commission Finds the Right Formula", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 14, pag. 253 a 270.

MARTÍN JIMÉNEZ, A Y CALDERÓN CARRERO, J.M, "Los impuestos de salida en el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española", *Crónica Tributaria*, núm.125, págs.49-76.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y J.M. CALDERÓN CARRERO, "El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?", *Quincena Fiscal Aranzadi*, enero 2014, pp. 87 a 115

MARTIN JIMENEZ, A./CALDERON CARRERO, J.M., "Administrative Cooperation - Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 887 a 924.

MARTÍNEZ GINER, L. A., "El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2001/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia", *Carta Tributaria* nº 5-6, agosto-septiembre 2015, p.58.

MARTINEZ LOZANO, J.M., "Los aspectos revisores en el Proyecto de Directiva relativa a BICCIS", *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª. ed) "Desafíos de la Hacienda*

Pública Española" (2ª Parte): La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera, I.E.F, Doc nº 13/2012.

MARTINEZ SERRANO, A., "Depreciation Rules: Analysis of Recent Commission Proposals", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 323 a 336.

MARTOS BELMONTE, P., "Tratamiento fiscal de un trust discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" *Crónica Tributaria* nº 142/2012, p. 78

MIRRLEES, J., "Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees", Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2013.

MITROYANNI, IOANNA, PUTZOLU, CHIARA," CCCTB and business reorganizations : the common consolidated corporate tax base and business reorganizations". *Intertax* ; v. 37, n. 8/9, August/September 2009.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A, "La armonización del Impuesto sobre Sociedades. Sus problemáticos aspectos gestores", *CISS Tribuna fiscal*, nº 260, junio 2012, p.19

MONTERO DOMÍNGUEZ, A, "La Propuesta de BICCIS. Problemas en la armonización de los aspectos gestores" *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (1ª. ed) "Desafíos de la Hacienda Pública Española" (2ª Parte): La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Coordinadora Cristina García Herrera, I.E.F, Doc nº 13/2012.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A, "La propuesta de Directiva de BICCIS: aspectos controvertidos en material gestora", *Carta Tributaria*, Monografías, nº 1/2012

MORA AGUDO, L, E. NAVARRO HERAS y M. PRADO ROMÁN, "Base imponible común consolidada vs. Normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal" en *Crónica Tributaria* nº 144, p. 97

MORENO GONZÁLEZ, S., "Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General tributaria" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, S., *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012.

MORENO GONZALEZ,S./SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A., "The Common Consolidate Corporate Tax Base: Treatment of Losses", en la obra colectiva dirigida por M.LANG, P.PISTONE, J.SCHUF y C.STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M.LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag.440 a 464.

MÜLLER, ALEXANDER, "Aportación al debate sobre Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( BICCIS ) : las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión". *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* ; n. 9, 2011.

MÜLLER, JOHANN, "Common consolidated corporate tax base : the EP's resolution". *Tax planning international review* ; v. 36, n. 4, April 2009.

NAVARRO, A./SOLER ROCH, M.T., "Measurement of Income and Expenses", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 421 a 440.

NEALE, T., "CCCTB: How far have we got and what are the next steps?", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 37 a 46.

OCDE (2013) "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", Editions OCDE

OCDE (2013) "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", Editions OCDE

OESTREICHER, A., "CCCTB - Methods of Consolidation", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 517 a 546.

OESTREICHER, ANDREAS, KOCH, REINALD, "The revenue consequences of using a common consolidated corporate tax base to determine taxable income in the EU Member States". *FinanzArchiv* ; v. 67, n. 1, March 2011.

ORTIZ CALLE, ENRIQUE, "Comitología armonización contable y reserva de ley en el Impuesto sobre Sociedades"., *Crónica Tributaria* ; n. 140, 2011.

PANAYI, C., "CFC rules within the CCCTB". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 311 a 354.

PAREDES GÓMEZ, R., "Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis", *Crónica Tributaria* nº 142/2012

PASCUAL GONZÁLEZ, M., "Las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial consideración a los incentivos fiscales al mecenazgo" en la obra colectiva dirigida por C. GARCIA-HERRERA BLANCO, *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª Edición, "Desafíos



de la Hacienda Pública Española, 2ª parte, La Reforma del Impuesto sobre Sociedades, Doc 13/2012,

PATÓN GARCÍA, G., "El intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012, p.22

PISTONE, P., "Outbound Investment and Interest Deduction: an Era of Fat Cap in European International Tax Law", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 847 a 864.

PISTONE, P., "The limits to interest deductibility An ad hoc anti-abuse rule in the proposal for a CCCTB Directive". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 272 a 310.

POZA CID, R. y M.I. PRIETO CUADRADO, "La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)", *Cuadernos de Formación*. Colaboración 13/12. Volumen 15/2012, Instituto de Estudios Fiscales.

RHODE, ALAN M., "Common consolidated corporate tax base : the state of the art". *Tax planning international review* ; v. 34, n. 11, November 2007.

RIBES RIBES, A., "Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales" en la obra colectiva coordinada por M. A. COLLADO ZURITA y S. MORENO GONZÁLEZ, *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Atelier Fiscal, Barcelona 2012

RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J./HERRERA, P., "Level of Coordination of Procedural Rules", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 1047 a 1068.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "Una primera aproximación crítica a la Propuesta Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades ( BICCIS )". *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n. 7, 2011

RUIBAL PEREIRA, L., "La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal". *Quincena Fiscal*, octubre, 2002.

RUIZ-HUERTA,J, AGÚNDEZ, A, GARCIMARTIN, C, LÓPEZ, J Y RODRÍGUEZ, J, “Tendencias de Reforma Fiscal: hacia una fiscalidad europea” Documento de Trabajo 62/2011, Fundación alternativas.

RUSO, A., "Common Consolidated Corporate Tax Base: The Sharing Mechanism, Some General Considerations", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 12, pag. 207 a 220.

RUSSO, R., "CCCTB: General Principles and Characteristics", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 5, pag. 67 a 78.

RUSSO, R., "The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB with respect to different categories of assets and accrual", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 361 a 384.

SANDERS, T., "Consolidation in the CCCTB Proposal", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 1, pag. 1 a 10.

SANZ GADEA, E., “La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 7/2011.

SANZ GADEA, E “Comentarios sobre el impuesto sobre sociedades en el Informe Mirrlees” en la obra colectiva “*Opciones para una reforma del sistema tributario español*” coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014.

SANZ GADEA, E., "Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea".

SANZ GADEA, E., "Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades ( sistema CCCTB ) ( I ) : el largo camino hacia una propuesta de Directiva". *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación* ; nº 345, Diciembre 2011.

SANZ GADEA, E., “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” en la obra colectiva dirigida por E. SANFRUTOS GAMBÍN y coordinada por D. CARBAJO VASCO, “Impuesto sobre Sociedades”, EY Abogados, Thomson Reuters, Aranzadi, 2013, Tomo I, p. 225

SANZ GADEA, E., “El Impuesto sobre Sociedades ¿un impuesto en crisis?”. *Crónica Tributaria* nº 141/2011, pages 179-209.

SANZ GADEA, E., "Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea", *Documentos de Trabajo* nº 27/03, Instituto de Estudios Fiscales

SANZ GADEA, E., "Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 4/2014, pp 35 a 48

SEER, R., "Arbitration to solve Conflicts between Tax Authorities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M.LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 925 a 944.

SEER, R., "Arbitration to solve Conflicts between Tax Authorities", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M.LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 925 a 944.

SEER, R., "Deductibility of gifts to charitable bodies in third countries". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 227 a 258.

SERRANO ANTÓN, F., "Reformulación de los principios de sujeción fiscal" *Documentos de trabajo* nº 18/06, Instituto de Estudios Fiscales.

SOLER ROCH, M. T., "Corporate tax in the EU: a never ending story? *EC Tax Review* 2005-3, p. 116

SOLER ROCH, M.T., "El régimen tributario de la sociedad europea" *Documentos de trabajo* nº 16/06, Instituto de Estudios Fiscales.

SPENGEL, C., M. ORTMANN-BABEL, B. ZINN y S. MATANAER, "A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment If the Draft Council Directive on a CC(C)TB", *World Tax Journal* October 2012, pág 217.

SPENGEL, C./MALKE, C., "Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 63 a 92.SPENGEL, CHRISTOPH, "Common corporate consolidated tax base : don't forget the tax rates". *EC Tax Review* ; v. 16, n. 3, 2007,

STARINGER, C., "Requirements for Forming a Group", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate*

*Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 115 a 136.

SUBRAMANIAN "A paradigm shift in Transfer Pricing. The new CbCR and documentation guidelines under the OECD BEPS Action Plan", *International Taxation*, octubre 2014

SZUDOCZKY ,R. "Is the CCCTB Proposal in line with the Principle of Subsidiarity?: Negative Opinions Submitted by National Parliaments in the "Yellow Card Procedure"", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 7, pag. 93 a 126.

TENORE, M. "CFC Rule", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 16, pag. 299 a 312.

TENORE, M., "Requirements to Consolidate and Changes in the Level of Ownership", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 465 a 484.

TING, A., "iTax-Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue" *British Tax Review* nº 1/2014, pp. 40 y ss.

TING, A., "Old wine in a new bottle: Ireland's revised definition of corporate residence and the war on BEPS" en *British Tax Review* nº 3/2014

TRAVERSA, E., "The CCCTB and possible elements of a technical outline: The "switch-over" clause", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 771 a 784.

TRAVESERA, E. y C.A. HELLEPUTTE, "Taxation of EU resident companies under the current CCCTB framework: Descriptive and critical approach to selected "extraterritorial" aspects". *Corporate Income Taxation in Europe*, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer y A.Stork, Viena 2012, pag. 1 a 50.

VAN DE STREEK, J., "Leaving a Group", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 4, pag. 53 a 66.

VAN EIJSDEN, J.A.R., "The One-Stop-Shop Approach: A Discussion of the Administrative and Procedural Aspects of the CCCTB Draft Directive", en la obra colectiva coordinada

por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 8, pag. 127 a 170

VAN GRAAFEILAND, M.& KAM,I., "CCCTB- Selected Issues - A Summary", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 17, pag. 313 a 337.

VERMEULEN, H. "Depreciation Rules under the Proposed CCCTB Directive", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 6, pag. 79 a 92

VIÑUELA DÍAZ, J., "Introducción" en la obra colectiva "*Opciones para una reforma del sistema tributario español*" coordinada por J. VIÑUELA DÍEZ, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid 2014.

VOGEL, M. "Withholding Taxes and Relief for Double Taxation", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 11, pag. 191 a 206.

VOGEL, M. "Withholding Taxes and Relief for Double Taxation", en la obra colectiva coordinada por D.

WEBER, D./RUSSO, A., "The CCCTB and possible elements of a technical outline: The "switch-over" clause", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 751 a 770.

WIMAN, B., "Business Reorganisations within the Group", en la obra colectiva coordinada por D. WEBBER, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, Vol. 35 (2012), Wolters Kluwer Law&Business, capítulo 3, pag. 45 a 52.

ZORNOZA, J./BAEZ, A., "Definition of assets and capitalization problems for CCCTB purposes", en la obra colectiva dirigida por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUF y C. STARINGER *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, M. LANG, Volume 53, Viena, 2008, pag. 271 a 304.